

**Gehören kirchensteuerliche Streitigkeiten
vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte
oder die Finanzgerichte ?**

**Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des rechtswissenschaftlichen Doktorgrades
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster**

vorgelegt von

Willy Overhage

aus Lünen a. d. Lippe

1962





Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Gehören kirchensteuerliche Streitigkeiten
vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte
oder die Finanzgerichte ?**

**Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des rechtswissenschaftlichen Doktorgrades
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster**

vorgelegt von

Willy Overhage
aus Lünen a. d. Lippe



Referent: Prof. Dr. Scupin

Korreferent: Prof. Dr. Klein

Tag der mündlichen Prüfung: 15. Dezember 1962

Druck und Einband:

Rudolf Stehle, Düsseldorf, Klosterstr. 114

Telefon 35 03 73

Meinen lieben Eltern

zum Dank

I n h a l t s ü b e r s i c h t.

	Seite
I. Einführung	1
II. Geschichtliche Grundlagen der Kirchensteuern ...	3
III. Die Berechtigung der Kirchensteuer	9
IV. Vom Orts- zum Landeskirchensteuersystem	
§ 1 Die verschiedenen Steuersysteme in den evangelischen Landeskirchen	11
§ 2 Die Diözesankirchensteuer der katholischen Kirche	21
§ 3 Die Synagogensteuer der jüdischen Kultusgemeinden	23
V. Zuständigkeit staatlicher Gerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten	26
§ 1 Die Auffassung kirchlicher Kreise zur Zuständigkeit staatlicher Gerichte in kirchlichen Angelegenheiten	26
§ 2 Die staatskirchenrechtliche Ordnung des Grundgesetzes und der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte aller Art für Kirchensteuersachen.....	27
VI. Die Kirchensteuer eine Steuer	34
§ 1 Der Begriff der Steuer	34
§ 2 Die Anwendung der Steuermerkmale auf die Kirchensteuern, das Kirchgeld und die jüdischen " Beiträge "	35
VII. Das kirchliche Besteuerungsrecht	45
§ 1 Träger des Besteuerungsrechts	46
§ 2 Inhalt des Besteuerungsrechts	52
§ 3 Die Staatsaufsicht über Kirchensteuern ..	54
VIII. Die Kirchensteuerpflicht	58
IX. Die Berechnungsgrundlagen der Kirchensteuer	65
X. Das formelle Kirchensteuerrecht	69
§ 1 der Kirchensteuerbeschluß	69
§ 2 Die Steuerfestsetzung	72
§ 3 Die Einziehung und Beitreibung der Kirchensteuern	73
XI. Der Rechtsschutz in Kirchensteuerstreitigkeiten..	75
§ 1 Das Beschwerdeverfahren	75
§ 2 Das Streitverfahren	76
XII. Die Rechtsprechung über die Zuständigkeit in Kirchensteuerstreitigkeiten	81
XIII. Die Finanzgerichte als besondere Verwaltungsgerichte	86

	Seite
XIV. Das Verhältnis von "Kirchensteuerstreitigkeit" zur " Steuersache " des § 242 AO	89
§ 1 Der Begriff " Steuersache "	89
§ 2 Die Kirchensteuerstreitigkeit - eine " Steuersache "	90
XV. Die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten kraft Sachzusammenhangs ..	92
§ 1 Der Zusammenhang zwischen der Kirchensteuer und ihren Maßstabsteuern	94
§ 2 Der sogenannte " Gemeindesteuercharakter " der Kirchensteuer "	98
§ 3 Die Verweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten an die Finanzgerichte kraft Sachzusammenhangs mit den Maßstabsteuern	101
§ 4 Die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten und die gegenwärtige Rechtslage	112
XVI. Die Zweckmäßigkeit der Zuweisung an die Finanzgerichte.....	114
XVII. Ausblick: Vorschlag einer einheitlichen Zuständigkeitsregelung	116

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

- Anschütz:** " Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. August 1919 ". 13. Auflage, Berlin 1930.
- Bachof:** " Die Verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung ". 1951.
- Becker:** " Reichsabgabenordnung ". 7. Auflage, Berlin 1930.
- Baumbach-Lauterbach:** " Zivilprozeßordnung ". 25. Auflage, München 1958.
- Berger:** " Der Steuerprozeß ", München 1954.
- Blendermann:** " Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis ", in : Institut " Finanzen und Steuern ", Heft 54, Bonn 1957,
- Blümich-Falk:** " Einkommensteuergesetz ", 8. Auflage, 2. Bd. Berlin 1960.
- Brunotte:** " Personalitätsprinzip und landeskirchliches Territorialprinzip ". ZevKR 7. Bd. Heft 4 Januar 1961, S. 348 - 375.
- Bühler:** " Lehrbuch des Steuerrechts "., Wiesbaden 1951.
- Crisolli und Schultz:** " Die Preußischen Kirchensteuergesetze nebst den Ausführungsbestimmungen ", Berlin 1907.
- Dennewitz:** " Kommentar zum Bonner Grundgesetz ", Redaktionelle Bearbeitung B. Dennewitz, Hamburg 1950.
- Dernedde:** " Beantwortung einer steuerrechtlichen Frage " in : DVBl 1950, S. 146.
- Ebers:** " Religionsgesellschaften " in : " Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung " hrsg.: H. Nipperdey II 1930.
- Eichmann-Moersdorf:** " Lehrbuch des Kirchenrechts ". 6. Auflage, Paderborn 1950.
- Eyermann-Fröhler:** " Verwaltungsgerichtsgesetz für Bayern, Bremen, Hessen und Württemberg-Baden" Kommentar 1950.
- Faber:** " Die Kirchensteuern in Bayern ". Diss. Erlangen 1913,
- Forsthoff:** " Lehrbuch des Verwaltungsrechts ", 7. Auflage, München und Berlin 1958.

- Gefaeeller: " Die Kirchensteuer seit 1945 ". ZevKR Bd. 1 1951, S. 80 ff, 382 ff.
- Giese: " Deutsches Kirchensteuerrecht ". Stuttgart 1910.
- Goldmann: " Das Rechtsmittelverfahren in Gemeindesteuersachen ". KStZ 1955 S. 97.
- Handwörterbuch der Sozialwissenschaften ,hrsg. von E.v. Beckerath, C. Brinkmann u.a., Göttingen 1956.
- Häring: " Das Gesetz Christi ", 5. Auflage, Freiburg 1959.
- Hesse: " Der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte im kirchlichen Bereich ". Göttingen 1956.
- Hesse: Anmerkung zum BVerwG-Urteil vom 17.12. 1954 ZevKR Bd. 4, 1955, S. 330 ff.
- Holtkotten: zu Art. 140 GG in: " Bonner Kommentar ".
- Hübschmann-Hepp-Spitaler: " Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen ". Köln 1952.
- Kaiser: " Die politische Klausel der Konkordate ". Berlin 1949.
- Klemm: " Die Rechtsmittel gegen Gebühren-, Beitrags -, Steuer - und Abgabenbescheide der Kreis, Städte und Gemeinden ". BB 1952, S. 881.
- Klein: " Die Verfassungswidrigkeit der Erhebung einer Ortskirchensteuer von Juristischen Personen (Kirchenbausteuer) im Gebiete des ehemaligen Landes Baden." Rechtsgutachten von Friedrich Klein, erstattet für die Industrie- und Handelskammern der beiden badischen Regierungsbezirke des Landes Baden-Württemberg, Januar 1955.
- Klempt-Meyer: " Rechtsmittelverfahren und Rechtsmittelkosten in Steuerstreitsachen ". Stuttgart 1955.
- Klinger: " Die Verordnung über die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der britischen Zone ". Göttingen 1953.
- Klinger: " Verwaltungsgerichtsordnung ". Göttingen 1960.
- Kühn: " Reichsabgabenordnung ". Stuttgart 1958.
- Lenz: " Die Kirche und das weltliche Recht ". Köln 1956.
- Liermann: " Kirche und Staat ". Bd. I, II, 1955.
- v. Mangoldt: " Das Bonner Grundgesetz ". Kommentar 1953.

- v. Mangoldt-Klein: " Das Bonner Grundgesetz ". Kommentar 2. neubearbeitete Auflage, Berlin u. Frankfurt a.M. 1957.
- Meid: " Das neue Kirchensteuergesetz für Rheinland-Pfalz ", in: Trierer Theologische Zeitschrift, 59. Jahrgang, Heft 1/2.
- Mikat: " Kirchen und Religionsgesellschaften ", in Bettermann-Nipperdey-Scheuner: Die Grundrechte Bd. IV 1, Berlin 1960.
- Mrozek-Boethk-Arlt-Pünder: " Kommentar zur Reichsabgabenordnung ", Köln 1924.
- Müthling: " Gewerbesteuer-gesetz ", München 1954.
- Nawiasky: " Die Grundgedanken des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland ". Stuttgart 1950.
- Noetel: " Kirchenordnung für die evangelischen Gemeinden der Provinz Westfalen und der Rheinprovinz vom 6. November 1923 ". Dortmund 1928.
- Peters: " Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts ", VStR Bd. 11 (1954) S. 177 ff.
- Peters: " Lehrbuch der Verwaltung ". Berlin-Göttingen-Heidelberg 1949.
- Peters-Sautter-Wolff: " Kommentar zur Sozialgerichtsbarkeit ". Stuttgart und Köln 1953.
- Riewald: " Reichsabgabenordnung und Steueranpassungs-gesetz ". Bd. 1, Berlin 1941.
- Scheuner: " Grundfragen einer kirchlichen Verwaltungsgerichtsbarkeit ", ZevKR Bd. 6, S. 358 ff.
- Scheven: " Die Bedeutung des Art. 19 Abs. 4 GG für die Anfechtung kirchlicher Verwaltungsak-te ". ZevKR Bd. 4 (1955) S. 167 ff.
- Schmedding-Linneborn: " Kommentar zum Kirchensteuergesetz ". Paderborn 1929.
- Stein-Jonas-Schönke: " Zivilprozeßordnung ". 18. Auflage, Tübingen 1956.
- Surén-Loschelder: " Die Gemeindeordnung ", Kommentar 1935.
- Schunck- de Clerk: " Das Landesgesetz über die Verwaltungs-gerichtsbarkeit für Rheinland-Pfalz ". Kommentar 1952.
- Thiele: " Das Kirchensteuerrecht der Westzonen ". Herne 1948.
- Turegg: " Gerichte " in: NJW 1953 S. 1201 ff.
- Ule: " Verwaltungsgerichtsbarkeit ". Bd. I 2, Halbband, Köln 1960.

- Vischer: " Kirchliche für staatliche Gerichte ? " in : Evangelisch-lutherische Kirchenzeitung 1956 Nr. 2 S. 21 ff.
- Wagner: " Das Rechtsmittelverfahren auf dem Gebiet der Kirchensteuer ". DÖV 1955 S. 493 ff.
- Weber: " Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts ". VStR Bd. 11 (1954) S. 167 ff.
- Weissenensee: " Verwaltungsgerichtliches Verfahren in Kirchensteuerstreitigkeiten " DStZ (A) 1953 S. 157 f.
- Wenner: " Kirchenvorstandsrecht ". Paderborn 1954.
- v.Werder-Labs-Ortmann: " Das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten 1949.
- Wittneben: " Probleme der Finanzgerichtsbarkeit " in : Steuerberater-Jahrbuch 1949 S. 258.

Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit. Bundesrats-Drucksache Nr. 125/55.
Sammlung der Entscheidungen der Finanzgerichte.

Abkürzungsverzeichnis.

ABl.	Amtsblatt
ABl.EKD	Amtsblatt der Evangelischen Kirche Deutschlands
ALR	Allgemeines Landrecht
aaO.	am angeführten Orte
AO	Abgabenordnung
Art	Artikel
BayerGBL.	Bayerisches Gesetz - und Verordnungsblatt
BB	Betriebsberater
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundes-Steuer-Blatt
CIC	Codex Juris Canonici
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstG	Einkommensteuergesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland
GVBl.	Gesetz - und Verordnungsblatt
KGvBl.	Kirchliches Gesetz - und Verordnungsblatt
KiStG.	Kirchensteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift
LStVD	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
NWGBL.	Gesetzesblatt für Nordrhein-Westfalen
PrGBL.	Preußisches Gesetzblatt
RV	Weimarer Reichsverfassung
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RegBl.	Regierungsblatt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StP	Der Steuerpraktiker
VOBl.	Verordnungsblatt
VOL	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land - und Forstwirtschaft
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VStG	Vermögensteuergesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
ZevKR	Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht

I. Einführung

Wohl auf keinem steuerrechtlichen Einzelgebiet bestand und besteht eine solche Vielfalt gesetzlicher Regelungen wie auf dem des Kirchensteuerrechts. Diese auf der geschichtlichen Entwicklung der Kirchen in Deutschland und ihres Steuerrechts beruhende Tatsache ist bei der neuen Kirchensteuergesetzgebung der einzelnen Länder der Bundesrepublik erhalten geblieben. Seit 1948 haben die westdeutschen Landesgesetzgeber eine große Zahl von Kirchensteuergesetzen und - durchführungsverordnungen erlassen, die voneinander mehr oder minder abweichende Regelungen aufweisen. Hinzu kommen die recht zahlreichen Kirchensteuerordnungen der einzelnen evangelischen Landeskirchen, katholischen Diözesen, jüdischen Kultusgemeinden und der anderen Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts (z.B. Verband der Baptistengemeinden, Bischöfliche Methodistenkirchen).

Ogleich wissenschaftliche Arbeiten auf dem Gebiet des Kirchensteuerrechts in jüngster Zeit nicht sehr zahlreich erscheinen, kann es nicht Sinn und Ziel dieser Untersuchung sein, eine umfassende Darstellung dieser Materie zu geben. Eine solche Bearbeitung würde weit über den vom Thema gestellten Rahmen hinausgehen und zu einer nicht leicht überschaubaren Ausweitung führen.

Gegenstand der Darstellung soll nur die von den einzelnen westdeutschen Landesgesetzgebern unterschiedlich geregelte Frage sein, ob die allgemeinen Verwaltungsgerichte oder die Finanzgerichte als besondere Verwaltungsgerichte zur Entscheidung über Rechtsmittel in Kirchensteuerstreitigkeiten zuständig sein sollen.

Bei der Erörterung des Themas wird es erforderlich sein, auf den geschichtlichen Werdegang und die tatsächliche Handhabung der Kirchensteuer näher einzugehen.

Dabei kann nicht vermieden werden, daß manchmal über rein tatsächliche Angelegenheiten eingehender berichtet werden muß. Außerdem müssen immer wieder geschichtliche Vergleiche gezogen werden, um die gegenwärtigen Änderungen in der gesetzlichen Ausgestaltung des Kirchensteuerrechts deutlicher hervortreten zu lassen.

Sich mit Gründen zu entscheiden, die einer Nachprüfung standzuhalten vermögen, ist Merkmal auch für rechtspolitische Entscheidungen. Weder ein Verhaftetsein an überkommene Auffassungen noch die verschiedensten Zweckmäßigkeitserwägungen können eine sachfremde Zuständigkeitsaufteilung zu einer sachgerechten machen. Nur nach sachgerechter Abwägung aller Gründe darf eine solche erfolgen.

Der Umfang der Untersuchung kann sich nicht auf sämtliche westdeutschen staatlichen Kirchensteuergesetze und Kirchensteuerordnungen der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts erstrecken. Stellvertretend für die Kirchensteuerregelungen der einzelnen Religionsgesellschaften sollen die der evangelischen Landeskirchen, der katholischen Diözesen und der jüdischen Kultusgemeinden in den westdeutschen Ländern Nordrhein-Westfalen und Bayern den Gegenstand der Darstellung abgeben. Die Kirchensteuergesetzgebung anderer westdeutscher Länder wird nur vergleichsweise berücksichtigt.

Wenn in den Erörterungen " Kirchen " oder " Kirchensteuern " erwähnt werden, dann sind damit alle Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts oder ihre Steuern gemeint.

II. Geschichtliche Grundlagen der Kirchensteuer.

Die Kirchensteuer steht heute innerhalb eines Systems, durch das der Staat den Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts Mittel zur Finanzierung ihrer kirchlichen Bedürfnisse gewährleistet. Dieses " System staatlicher Finanzgarantien " ¹⁾ umfaßt alle kirchlichen Einnahmen, sowohl privatrechtlicher als auch öffentlich-rechtlicher Art.

Im Laufe einer langen Zeit hat sich das Recht der Religionsgesellschaften, zur Befriedigung kirchlicher Bedürfnisse Beiträge von ihren Mitgliedern in Form von Steuern zu erheben, entwickelt. Die Entstehung der Kirchensteuer hängt aufs engste mit der geschichtlichen Entwicklung des Verhältnisses von Staat und Kirche zusammen.

Während des Mittelalters waren die Zwangsmittel, deren sich die Kirche bediente, um sich die materiellen Mittel zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu beschaffen, überwiegend geistig-religiöser Natur; seit den Reformationstagen ist der geistig-religiöse Zwang in immer grösserem Umfange durch staatlichen Verwaltungszwang ersetzt worden. Doch wurden in den ersten drei Jahrhunderten nach der Reformation Kirchensteuern noch nicht erhoben, wenn man unter Kirchensteuer einmalige oder laufende Geldleistungen versteht, die auf Grund der staatlichen Kirchensteuergesetze von einer öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaft ohne unmittelbare kirchliche Gegenleistung von allen Mitgliedern zur Erzielung von Einnahmen erhoben

1) vgl. F. Klein: Die Verfassungswidrigkeit der Erhebung einer Ortskirchensteuer von Juristischen Personen (Kirchenbausteuer) im Gebiet des ehemaligen Landes Baden. Rechtsgutachten S. 111.

werden können. Es bestand nur eine bunte Reihe kirchlicher Abgaben ²⁾, die sich im Jahrhundert der Reformationszeit zu einem kirchlichen Abgabesystem entwickelten ³⁾, in dem jedoch für Kirchensteuern kein Raum war. Die bei der Identität von kirchlicher und politischer Gemeinde von dieser zu kirchlichen Zwecken erhobene Steuer war keine Kirchensteuer, sondern eine von allen Gemeindeangehörigen ohne Unterschied der Glaubenszugehörigkeit zu entrichtende staatliche Zwecksteuer.

Erst als im 19. Jahrhundert die wachsende konfessionelle Mischung der Bevölkerung, das Aufkommen von Sekten und Dissidenten eine Trennung des kirchlichen Beitragswesens der evangelischen Landeskirchen von dem der politischen Gemeinde unerlässlich machte, die kirchlichen Bedürfnisse zunahmen, ein Ersatz für die den Kirchen entzogenen Einnahmequellen nicht vorhanden, die erforderliche Höhe zur Deckung des Bedarfs weder durch freiwillige Beiträge zu erhoffen noch durch genügende staatsseitige Unterstützung zu erwarten war, war die Zeit für die Einführung der Kirchensteuer gekommen.

Die Kirchen können jedoch mit einem selbständigen Besteuerungsrecht erst dann ausgestattet werden, wenn die Trennung von Staat und Kirche verwirklicht ist. In einer staatskirchlichen Ordnung ist die Kirchensteuer nur eine vom Staat geregelte Steuer des Staates. Sie dient staatlichen Bedürfnissen und wird von den Staatsangehörigen erhoben, die ja zugleich Mitglieder der Staatskirche sind. In einer kirchenstaatlichen Ordnung ist die Kirchensteuer eine Steuer der Kirche für kirchliche Bedürfnisse. In diesen beiden Typen des Verhältnisses zwischen Staat und Kirche sind die Bedürfnisse des Staates die der Kirche und die der Kirche die des Staates. Eine gegenüber den

2) z.B. der Zehnte, Erstlingsfrüchte, Natural - und Spanndienste.

3) vgl. F. Giese: Deutsches Kirchensteuerrecht. Stuttgart 1910, S. 11.

Staatssteuern selbständige Kirchensteuer ist nicht möglich. Eine Steuer der Kirche in Unterscheidung zur Steuer des Staates wird erst möglich in einer staatlichen Ordnung, die die Trennung von Staat und Kirche mehr oder weniger verwirklicht. Die staatlichen und kirchlichen Bedürfnisse sind in einer solchen Ordnung voneinander unabhängig. Obgleich im 19. Jahrhundert eine Trennung von Staat und Kirche in den einzelnen Ländern nicht vollzogen war, war doch eine Tendenz zur Trennung bemerkbar, die sich z. B. in der allmählichen Lösung der Bindungen zwischen politischer Gemeinde und Kirchengemeinde äußerte.

Wegen dieser Trennungstendenzen können die von den evangelischen Landeskirchen in Preußen zu Beginn des 19. Jahrhunderts erhobenen Zwangsabgaben erstmalig als Kirchensteuern bezeichnet werden. Das " Allgemeine Landrecht " hatte im § 110 II die Möglichkeit geschaffen, kirchliche Zwangsabgaben zu erheben. Die katholische Kirche hat jedoch diese Möglichkeit, ihre Mitglieder zwangsweise zu Abgaben für die Kirche heranzuziehen, erst durch das Gesetz vom 20. Juni 1875 über die Vermögensverwaltung in den katholischen Gemeinden ⁴⁾ wahrgenommen.

Das Gesetzbuch der katholischen Kirche hat das auf der Trennung von Staat und Kirche beruhende kirchliche Besteuerungsrecht so formuliert: " Die Kirche hat das von der bürgerlichen Gewalt unabhängige Recht, von ihren Gläubigen Beiträge zu fordern, die für den Gottesdienst, für den anständigen Unterhalt der Geistlichen und anderer Kirchendiener und ihre übrigen Aufgaben notwendig sind " ⁵⁾. Wenn die Kirche dabei auch ihre Unabhängigkeit besonders betont, so werden ihre Steuern doch durch äußere Mittel nur dadurch erzwingbar, daß der Staat sie billigt und bei ihrer Erhebung mitwirkt, seinen weltlichen Arm der

4) PrGBI. S. 241

5) Codex iuris canonici, canon 1496: " Ecclesiae ius quoque est, indepens a civili potestate, exigendi a fidelibus, quae ad cultum divinum, ad honestam clericorum aliorumque ministrorum sustentationem et ad reliquos fines sibi proprios sint necessaria ".

Kirche zur Verfügung stellt.

Diese Billigung der Kirchensteuer und die Mitwirkung des Staates bei der Erhebung wurden durch Art. 137 Abs. 6 RV gewährleistet. Der Reichsverfassung war eine solche Garantie möglich, weil sie sich g r u n d s ä t z l i c h zum Prinzip der Trennung von Staat und Kirche bekannte ⁶⁾, wenn auch dieses Prinzip nicht im Sinne vollständiger Trennung unter Lösung sämtlicher Beziehungen zwischen Staat und Kirche durchgeführt wurde ⁷⁾.

Das Bonner Grundgesetz gewährleistet in Art. 140 iVm. Art. 137 Abs. 6 RV den öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften das Besteuerungsrecht. Dies wurde dadurch möglich, daß das Grundgesetz die Trennung von Staat und Kirche v e r w i r k l i c h t e ⁸⁾, obgleich die Bestimmungen der Weimarer Reichsverfassung übernommen wurden. Seit der Weimarer Zeit ist im Verhältnis Staat-Kirche ein grundlegender Wandel dadurch eingetreten, daß die Kirchen nach dem Zusammenbruch des Jahres 1945 die Gelegenheit genutzt haben, um sich der noch unter der Weimarer Reichsverfassung

-
- 6) Die Einräumung von Sonderrechten (z.B. der obligatorische Religionsunterricht in den öffentlichen Schulen und die Erhaltung der theologischen Fakultäten (Art. 146 Abs. 2, 149 RV), sowie der Sonntags- und Feiertagsschutz (Art. 139 RV) und Privilegien ist mit dem Trennungsprinzip nicht schlechthin unvereinbar, so daß aus der Wahrung der öffentlich-rechtlichen Stellung für die Kirchen zum mindesten noch nichts gegen das Bestehen des Trennungsprinzips gefolgert werden kann (vgl. Ebers: " Art. 137, 138, 140, 141. Religionsgesellschaften " in Nipperdey : Grundrechte, S. 362 - 370).
- 7) Die Kirchen sollten keineswegs auf die Ebene des Privatrechts herabgedrückt werden. Sie sollten ihre bisherige Stellung als Körperschaften des öffentlichen Rechts behalten, jedoch ohne die frühere Kirchenhoheit des Staates über sie als Landeskirchen und die daraus folgende besondere Staatsaufsicht. Jedoch hat die Weimarer Republik " das überlieferte System der staatlichen Kirchenhoheit weithin fortgesetzt ". Die der geistlichen Abteilung des Preussischen Kultusministeriums wesensverwandte und dem überkommenen Staat ebenfalls tief verhaftete Bürokratie der evangelischen Kirche hat im Grunde nicht die Auffassung der geistlichen Abteilung bestritten, " daß es einen Staat gab und daß dieser Kirchenhoheit zu betätigen hatte " (vgl. W. Weber " Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts " VVDStL-R Bd. 11 S. 153/154).

ausgeübten staatlichen Kirchenhoheit zu entziehen ⁹⁾. Von staatskirchlichen Elementen, die während der Weimarer Zeit durch das konkrete Vorhandensein eines staatsbewußten Behörden - und Ämterwesens ¹⁰⁾ und durch die " Tradition eines beamtenmäßig bestimmten Obrigkeitsstaates " ¹⁰⁾ fortgeführt wurden, ist heute nichts mehr übriggeblieben. Die Religionsgesellschaften sind wie der Staat " Rechtsgemeinschaften erster Ordnung " ; sie sind in ihrer Existenz und in ihrer Rechtssetzung oder ihren Herrschaftsausübungen für ihre Mitglieder von jeglicher staatlicher Anerkennung unabhängig ¹¹⁾.

Ogleich in der durch das Bonner Grundgesetz festgestellten staatskirchenrechtlichen Ordnung die Bedürfnisse und Aufgaben von Staat und Kirche getrennt sind, können dennoch öffentlich-rechtliche Vergünstigungen ¹²⁾ des Staates für die Finanzierung kirchlicher Aufgaben bestehen. Denn das Problem, ob der Staat für kirchliche Bedürfnisse Finanzierungsgarantien übernehmen darf, ist in einer Ordnung der Trennung von Staat und Kirche nicht ein Problem von Finanzierungsmaßnahmen i n n e r h a l b einer größeren Gesamtorganisation, sondern zwischen zwei v o n e i n a n d e r g e t r e n n t e n und im Prinzip g l e i c h b e r e c h t i g t e n Organisationen.

8) Dieser Feststellung steht weder die Rechtsstellung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts noch vor allem die gegenwärtig zu bemerkende verstärkte Stellung der Kirchen im öffentlichen Leben entgegen.

9) v. Mangoldt: " Das Bonner Grundgesetz ". Anm. 2 zu Art. 140, S. 661.

10) vgl. W. Weber aaO. S. 157 ff.

11) vgl. Holtkotten: Bonner Kommentar Erl. II 3 zu Art. 140 S. 6.

12) z.B. staatliche Dotationen, die in der Säkularisation und im Übergang von Patronatsrechten auf den Staat ihre Begründung haben; Zuschüsse zu kirchlichen Aufgaben; indirekte Vergünstigungen: Befreiung von Staatssteuern.

Diese Vergünstigungen, also auch ein vom Staat verliehenes kirchliches Besteuerungsrecht, beruhen vor allem ¹³⁾ auf der staatlichen Inbesitznahme von Kirchengut seit der Reformation, besonders durch die Säkularisation, dem Ursprung aller kircheneigenen Finanzierungsmöglichkeiten im modernen, am Trennungsprinzip orientierten Staate. Außerdem ist der Staat aber auch an der Gewährung solcher finanzieller Bedürfnisse interessiert, weil die Kirchen innerhalb des Staatsgebildes Aufgaben erfüllen, die zugleich der Aufrechterhaltung eines geordneten Staatswesens dienen ¹⁴⁾.

13) Als weiterer Grund für die staatlichen Vergünstigungen kann noch angeführt werden, daß die Kirchen in ihrem Bereich eigenständige Aufgaben erfüllen.

14) z.B. Jugendfürsorge, Unterhalt caritativer Anstalten usw.

III. Die Berechtigung der Kirchensteuer.

Waren bisher die geschichtlichen Ursachen für die Existenz der Kirchensteuer darzulegen, so handelt es sich im folgenden darum, die Kirchensteuer aus der Gegenwart heraus zu erklären.

Die Kirchensteuer bezweckt, daß die Religionsgesellschaften eine finanzielle Sicherung erhalten, um ihre Aufgaben erfüllen zu können. Gleichzeitig mit dem industriellen Aufschwung im 19. und 20. Jahrhundert und durch die Zunahme der Bevölkerung nahmen die kirchlichen Aufgaben rasch zu. Die Kirchen übernahmen soziale Aufgaben der verschiedensten Art. Es handelt sich dabei um Aufgaben, deren Bewältigung zum großen Teil ohne Entgelt im Wege christlicher Liebestätigkeit erfolgt. Ohne das Vorhandensein jener freiwilligen Liebestätigkeit müßten der Stadt oder andere öffentlich-rechtliche Körperschaften die fraglichen Aufgaben übernehmen. Der Gesellschaft bleiben durch den Einfluß der Kirchen erhebliche Kosten erspart. Zur Befriedigung der religiösen Bedürfnisse der Mitglieder müßten neue personelle und sachliche Leistungen erbracht werden ¹⁾. Allein durch freiwillige Beiträge, Abgaben von Nutznießern besonderer kirchlicher Leistungen oder Staatszuwendungen war eine finanzielle Sicherung zur Erfüllung der übernommenen Aufgaben nicht mehr möglich. Die Befugnis, sich die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel auch auf dem Wege der Besteuerung ihrer Mitglieder zu beschaffen, wurde für die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts unleugbar zu einer Lebensbedingung.

1) z.B. Errichtung neuer Kirchengemeinden nebst Pfarrkirchen und neuer Pfarrers - und Hilfsgeistlichenstellen ; Ausbau der kirchlichen Verwaltung.

So sind denn die Kirchensteuern heute für die evangelischen Landeskirchen und katholischen Diözesen in Deutschland, weniger für die jüdischen Kultusgemeinden, die bedeutendste laufende Einnahme. Die sonstigen laufenden Einnahmen, z.B. Gebühren, Kollekten, Pachten und solche aus Staatsleistungen sind zwar ebenfalls, wenn auch in den einzelnen Kirchengebieten verschieden, bedeutsam, erbringen aber nur einen erheblich geringeren Ertrag. Die Religionsgesellschaften können demnach ebenso wenig wie irgendwelche sonstigen staatlichen Gemeinschaften auf das Besteuerungsrecht ihrer Mitglieder verzichten.

IV. V o m O r t s - z u m L a n d e s k i r c h e n - s t e u e r s y s t e m.

Das Besteuerungsrecht der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften ist durch Art. 140 GG gewährleistet. In Verbindung mit Art. 137 Abs. 6 RV gilt:

" Die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sind berechtigt, auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben ".

Von fast allen westdeutschen Landesgesetzgebern sind solche landesrechtlichen Regelungen in jüngster Zeit erlassen worden. Dadurch vollzog sich eine umfassende Neuordnung des Kirchensteuerrechts namentlich im Gebiet des ehemaligen Landes Preußen. Bei der Neuregelung haben sich die Landesgesetzgeber an dem Kirchensteuererhebungsrecht orientiert.

Hinsichtlich des Erhebungsrechts kann man drei große Gruppen von Kirchensteuersystemen unterscheiden: Das r e i n e O r t s k i r c h e n s t e u e r s y s t e m, bei dem nur die Kirchengemeinden Steuergläubiger sind,

das gemischte Landes (Diözesan -)
und Ortskirchensteuersystem,
bei dem die Landeskirche (Gliedkirche, Diözese) und die
Kirchengemeinde Steuergläubiger sind, und das reine
Landeskirchensteuersystem, bei
dem nur die Landeskirche (Diözese) Steuergläubiger ist.

§ 1 Die verschiedenen Steuersysteme in
den evangelischen Landeskirchen.

Im Lande Bayern ¹⁾ ist das bewährte System einer
einheitlichen Landeskirchensteuer für die evangelischen
Landeskirchen beibehalten worden. Auf Grund des " Gesetz
über die Erhebung von Steuern durch Kirchen, Religions -
und weltanschauliche Gemeinschaften (Kirchensteuergesetz) "
vom 26. November 1954 ²⁾ sind Gläubiger der
Kirchenumlagen die gemeinschaftlichen Steuerverbände.
Die gemeindlichen Steuerverbände allein sind Gläubiger
des Kirchgeldes. Durch kircheneigene Steuerämter werden
die Kirchensteuern der zur Einkommensteuer Veranlagten
eingezogen; nur noch die Kirchensteuereinzahlung im
Wege des Lohnsteuerabzugsverfahrens ist den Finanzämtern
übertragen. Streitigkeiten in Kirchensteuersachen sind
den Finanzgerichten zugewiesen (Art. 19 Abs. 1, Ziff. 2
des KStGesetzes) ³⁾.

Das " Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern
im Lande Nordrhein-Westfalen i.d. Fassung v. 1. Dezember
1955 " ⁴⁾ stellt es frei, Landes- oder Ortskirchensteuern
oder beide gleichzeitig zu erheben. Im Falle ausschließ-
licher Landeskirchensteuer steht den Ortskirchengemein-
den ein dem Haushaltsbedarf entsprechender Anteil am
Kirchensteueraufkommen zu. Bei gemischter Landes - und
Ortskirchensteuer vom Einkommen muß die Kirchensteuer

1) Die Reihenfolge bei der Aufzählung der einzelnen Länder
der Bundesrepublik wurde davon bestimmt, ob zur Ent-
scheidung in Kirchensteuerstreitigkeiten die Finanzge-
richte oder die allgemeinen Verwaltungsgerichte berufen
sind.

2) Bayer GVBl. S. 305; ebenso Kirchengesetz über die Er-
hebung von Kirchensteuern der Evangelischen Kirche in
Bayern. ABl. EKD 1955 Nr. 403. 46

in einer einheitlichen Summe erhoben werden. Die Finanzämter können auf Antrag der Kirchen die Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer vom Einkommen und Vermögen übertragen erhalten. Die Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuern nach den Grundsteuermeßbeträgen kann der kommunalen Steuerverwaltung übertragen werden. Allein das Finanzgericht Düsseldorf ist zur Entscheidung über eine Berufung in Kirchensteuerstreitigkeiten zuständig (§ 6 KiStG).

Die Evangelische Kirche im Rheinland und die Evangelische Kirche in Westfalen haben sich nicht zu einer Landeskirchensteuer oder auch nur zu einem einheitlichen Hundertsatz und einheitlichen Verfahren für das ganze Kirchengebiet entschließen können ⁵⁾. Diese Ablehnung der Landeskirchensteuer wird verursacht durch die Einzelfarrgemeinden, denen in Anlehnung an das alte preußische Ortskirchensteuersystem ihre Rechte belassen worden sind. Dieses in den beiden Landeskirchen noch nachwirkende preußische Ortskirchensteuersystem hatte die einzelnen Kirchengemeinden zum Träger des Besteuerungsrechts bestimmt ⁶⁾. Nur die Kirchengemeinden und Parochialverbände ⁷⁾

3) Bis zu dem Kirchensteuergesetz von 1954 waren Kirchensteuerstreitigkeiten gem. Art. 4, Ziff. 33 der VO Nr. 85 vor die Verwaltungsgerichte verwiesen.

4) NWGVBl. S. 229.

5) vgl. Kirchengesetz über die Erhebung von Kirchensteuern in der Evangelischen Kirche von Westfalen und der Evangelischen Kirche im Rheinland (Kirchensteuerordnung) in der Fassung vom 25. Mai 1956. BStBl. 1956 II S. 86.

6) vgl. § 1 des Kirchengesetzes, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Parochialverbänden der evangelischen Landeskirche der älteren Provinzen der Monarchie. Vom 26. Mai 1905 (KGuVBl. S. 31); § 1 d. Kirchensteuergesetzes für die evangelisch-lutherische Kirche der Provinz Hannover. Vom 10. März 1906 (GS S. 23); § 1 des Kirchensteuergesetzes für die evangelisch-lutherische Kirche der Provinz Schleswig-Holstein. Vom 10. März 1906 (KGuVBl. f.d.Amtsbez.d.Kons. in Kiel S. 19); § 1 des Kirchensteuergesetzes für die evangelisch-reformierte Kirche der Provinz Hannover. Vom 10. März 1906 (KGuVBl. f.d.ev.-reform.Kirche d. Prov. Hannover S. 263); § 1 des Gesetzes, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden. Vom 14. Juli 1905 (GS S. 281); alle diese Kirchensteuergesetze sind zu finden bei

waren berechtigt, Kirchensteuer zu erheben. Zu den Kirchengemeinden gehörten außer den eigentlichen Pfarrgemeinden auch andere Kirchengemeinden, z.B. Rektorat-, Filialgemeinden. Eine Zerlegung des kirchlichen Besteuerungsrechts in Landes- und Ortskirchensteuern (wie z.B. in den süddeutschen Ländern ⁸⁾) war dem preußischen Recht fremd. Selbst das Gesetz, betr. Bildung kirchlicher Hilfsfonds für neu zu errichtende katholische Kirchengemeinden vom 29. Mai 1903 ⁹⁾, das den bischöflichen Behörden die Befugnis gewährte, für die Zwecke des " kirchlichen Hilfsfonds eine Diözesanumlage bis zu einem Prozente der Staatseinkommensteuer " zu erheben, schuf keinen neuen Träger des Besteuerungsrechts; denn diese Beiträge für Diözesanzwecke, die sogenannte " Diözesansteuer ", gehörten zu den Bedürfnissen der K i r c h e n g e m e i n d e n , für welche Steuern ausgeschrieben werden konnten. Die einzelne Kirchengemeinde hatte darin freie Hand, wie sie die auf sie entfallende " Diözesansteuer " aufbringen wollte, ob durch Kirchensteuer, Beiträge oder sonstwie. Daß auch weiterhin allein der Einzelkirchengemeinde das Besteuerungsrecht zustand, geht daraus hervor, daß die bischöfliche

Crisolli u. Schultz : aaO. S. 7 ff, 84 ff, 117 ff, 139 ff, 331 ff.

7) Ein Parochialverband entsteht dann, wenn Kirchengemeinden in mehrere unter einem gemeinsamen Pfarramt nicht verbundene Einzelgemeinden geteilt werden. vgl. § 1 KG v. 4.7.1904 (KGBI. S. 16) über die Bildung von Parochialverbänden im Geltungsbereich der rev. Kirchenordnung für Westfalen und die Rheinprovinz (Fundstelle H. Noetel aaO. S. 16).

8) Württemberg: §§ 17,23 des Staatsgesetzes über die Kirchen vom 3. März 1924 (RegBl. S. 93) in der Fassung des Änderungsgesetzes vom 17. Februar 1927 (RegBl. S. 117); Baden: Art. 1 I des Landeskirchensteuergesetzes vom 30. Juni 1922 (Bad GVBl. S. 494) ; Art. 1 des Ortskirchensteuergesetzes vom 30. Juni 1922 (Bad GVBl. S. 501).

9) PrGS. S. 182.

Behörde nur im Einvernehmen mit dem zuständigen Regierungspräsidenten eine Zwangsetatisierung verlangen konnte, wenn ein Kirchenvorstand die Zahlung an die bischöfliche Behörde verweigerte ¹⁰⁾.

Die Evangelische Landeskirche im Rheinland und die Evangelische Landeskirche in Westfalen haben jedoch mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Pfarrgemeinden und im Interesse einer " gleichmäßigen Kirchensteuerbelastung aller Evangelischen " übereinstimmende Kirchensteuerbeschlüsse für einen oder mehrere Kirchenkreise oder für einen Teil eines Kirchenkreises ermöglicht ¹¹⁾. Soll die Übertragung der Kirchensteuererhebung an die Finanzämter und die Einführung gleichmäßiger Hundertsätze beschlossen werden, so ist die Zustimmung der Mehrheit der beteiligten Gemeinden erforderlich. Für widerstrebende Gemeinden kann der Kreissynodalvorstand die Übertragung beantragen und den Kirchensteuerhundertsatz beschließen. Kommt auch hier ein entsprechender Beschluß nicht zustande, so kann die Kirchenleitung von sich aus beschließen ¹²⁾. Das ist das Ende des reinen Ortskirchensteuersystems. Ein großer Teil evangelischer Kirchengemeinden hat sich denn auch dem neuen Kirchensteuersystem angeschlossen, einen einheitlichen Hundertsatz beschlossen und die Erhebung den Finanzämtern übertragen ¹³⁾.

In Schleswig-Holstein ist eine Landeskirchensteuer nicht eingeführt worden. Das " Gesetz zur Vereinfachung der Kirchensteuererhebung " vom 28. Februar 1950 ¹⁴⁾ weist den Finanzämtern die Erhebung der Kirchensteuer der Einkommensteuerpflichtigen zu. Die Lohnsteuerpflichtigen

10) Schmedding-Linneborn aaO. S. 198.

11) vgl. § 14 I d. Kirchensteuerordnung vom 25. Mai 1956.

12) vgl. § 17 II d. Kirchensteuerordnung vom 25. Mai 1956.

13) z.B. der Gemeindemitglieder, die innerhalb des Bezirke folgender Finanzämter wohnen: Beckum, Herne, Ibbenbüren, Lübbecke, Minden, Paderborn, Bielefeld, Bünde, Hagen, Herford, Siegen (BStBl. 1951 II S. 83), Bottrop (BStBl. 1951 II S. 51), Düsseldorf- Mettmann, Grevenbroich, Moers, Mülheim-Ruhr, Oberhausen-Nord, Oberhausen-Süd, Oberhausen-Osterfeld (BStBl. 1951 II S. 50).

14) GVBl. S. 61.

werden durch Kirchensteuerabzug vom Lohn erfaßt. Die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, die hiernach verfahren wollen, müssen dieses erklären und einen einheitlichen Hundertsatz beschließen, der staatlich zu genehmigen ist.

Entsprechend dieser gesetzlichen Vorschrift hat die Evangelisch-lutherische Landeskirche Schleswig-Holsteins für die Kirchensteuer nach der Einkommensteuer (Lohnsteuer) für alle Kirchengemeinden einen einheitlichen Hundertsatz beschlossen ¹⁵⁾. Ein abweichender Hundertsatz ist lediglich für die im Bereich der Oberfinanzdirektion Hamburg liegenden Kirchengemeinden möglich. Damit hat sich rein tatsächlich diese Kirchensteuer sehr stark der Landeskirchensteuer angenähert, was auch durch § 1 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung unterstrichen wird, daß die einzelnen Kirchengemeinden daneben nicht noch weitere, nach der Einkommensteuer berechnete Kirchensteuern erheben dürfen.

Für den Bereich der Evangelisch-lutherischen Kirche in Lübeck besteht gemäß dem Gesetz vom 14.3.1923 und dem Art. 105 der Kirchenordnung vom 22.4.1948 ¹⁶⁾ die Landeskirchensteuer.

Gemäß § 13 Abs. 1 Satz 1 der Durchführungsverordnung zum Gesetz zur Vereinfachung der Kirchensteuererhebung vom 15.6.1955 ¹⁷⁾ sind die Finanzgerichte zuständig für Rechtsmittel, die sich sowohl gegen die Kirchensteuer wie die zugrundeliegende Einkommensteuer (Lohnsteuer) richten.

18)

Die evangelische Kirche im Stadtstaat Bremen besitzt ein Recht zur Erhebung einer einheitlichen

15) § 1 Abs. 1 der Zweiten VO zur Änderung des Kirchensteuerrechts vom 14. Januar 1955 ABl. EKD 1955 Nr. 37 S. 43.

16) ABl. EKD 1948 S. 152.

17) GVBl. S. 133.

Kirchensteuer. Trotz der geringen räumlichen Ausweitung der bremischen evangelischen Kirche muß man diese Kirchensteuer als Landeskirchensteuer bezeichnen, da sie der Landeskirche und nicht den wenigen Einzelkirchengemeinden zusteht. Kirchensteuerstreitigkeiten sind zur Entscheidung vor die Finanzgerichte ¹⁹⁾ verwiesen.

Für die zu Niedersachsen gehörigen Kirchen erklärt das " Gesetz zur Vereinheitlichung und Vereinfachung des Kirchensteuerwesens " vom 21. Dezember 1948 (GVBl. S. 186) i.d. Fassung der Gesetze zur Änderung kirchensteuerrechtlicher Bestimmungen vom 20. März 1952 (GVBl. S. 19) und vom 31. Januar 1955 (GVBl. S. 51) sowohl Landes- wie Ortskirchensteuern für erhebungsfähig. Die staatliche Durchführungsverordnung vom 30. Juli 1952 ²⁰⁾ überträgt die Verwaltung der Landeskirchensteuern der Evangelisch-lutherischen Landeskirche Hannover, der Braunschweigischen Evangelisch-lutherischen Landeskirche, der Evangelisch-lutherischen Kirche in Oldenburg, der Evangelisch-lutherischen Landeskirche in Schaumburg-Lippe und der Evangelisch-reformierten Kirche in Nordwestdeutschland den Finanzämtern.

DurchNotverordnung vom 1. Februar 1949 ²¹⁾ hat die Evangelisch-lutherische Landeskirche in Hannover als erste Landeskirche, die bis dahin dem in Preußen herrschenden reinen Ortskirchensteuersystem unterworfen war, die Landeskirchensteuer eingeführt. Den Gemeinden ist jedoch die Ortskirchensteuer geblieben. Sowohl in der Evangelischen Kirche in Oldenburg ²²⁾, der Evangelisch-reformierten Kirche

18) Bremische Steuerordnung für die Religionsgemeinschaften und Weltanschauungsvereinigungen vom 9. November 1922 (GBl. S. 607) mit Änderungen vom 7. März 1923 (GBl. S. 137), 28. Februar 1932 (GBl. S. 43) und 3. März 1932 (GBl. S. 51); Gesetz betr. Erhebung einer Kirchensteuer im Gebiet der bremischen evangelischen Kirche vom 2. März 1932 (GVM. 1932 S. 23).

19) § 2 Abs. 1 der Steuerordnung vom 9.11.1922.

20) BSTBl. 1952 II S. 104.

21) ABl. EKD 1949 S. 71 ; für das heutige Kirchensteuerrecht maßgebend : ABl. EKD 1953 Nr. 157 S. 292.

22) ABl. EKD 1949 Nr. 69 S. 85.

in Nordwestdeutschland ²³⁾ als auch der Braunschweigischen Evangelisch-lutherischen Kirche ²⁴⁾ besteht neben dem Landeskirchensteuersystem das Ortskirchensteuersystem fort. Eine Besonderheit weist das Kirchensteuergesetz für die Braunschweigische Evangelisch-lutherische Kirche auf, da das Recht der einzelnen Kirchengemeinden auf Erhebung eines festen oder gestaffelten Kirchgeldes dann auf die Landeskirche übergeht, wenn die Gemeinde das Kirchgeld überhaupt nicht oder nicht von den einkommensteuerpflichtigen Gemeindemitgliedern erhebt ²⁵⁾.

Nach § 3 des Niedersächsischen Kirchensteuergesetzes sind die allgemeinen Verwaltungsgerichte in Kirchensteuersachen zuständig.

Im Lande Hessen hat das " Gesetz über die Erhebung von Steuern durch die Kirchen, Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften " (Kirchensteuergesetz) vom 27. April 1950 ²⁶⁾ im wesentlichen die Bestimmungen des niedersächsischen Kirchensteuergesetzes übernommen. Landes- und Ortskirchensteuern können alternativ oder kumulativ erhoben werden.

Im Bereich der Evangelischen Kirche von Kurhessen-Waldeck können Kirchensteuern sowohl als Landes - wie auch als Ortskirchensteuern erhoben werden ²⁷⁾. Für die Evangelische Kirche in Hessen und Nassau besteht gemäß der Kirchensteuerordnung vom 13. April 1950 in der Fassung der Abänderungsgesetze vom 24. März 1955 und vom

23) KGVBl. Bd. 10 S. 158.

24) ABl. EKD 1949 Nr. 148 S. 177.

25) § 9 Abs. 3 über Landes - und Gemeindekirchensteuern v. 31. Mai 1948 idF. des Kirchengesetzes vom 30. März 1949.

26) GVBl. S. 63.

27) vgl. Kirchensteuerordnung vom 14. April 1950 ABl. EKD 1950 Nr. 125 S. 233.

20. April 1956 ²⁸⁾ ebenfalls das Landes- und Ortskirchensteuersystem. Die Landeskirchensteuer wird ausdrücklich jedoch als ein Teil der den Kirchengemeinden zustehenden Kirchensteuer bezeichnet. Daneben können von den einzelnen Kirchengemeinden noch Ortskirchensteuern nach den Grundsteuermeßbeträgen erhoben werden.

Wie in Niedersachsen haben sich auch in Hessen die allgemeinen Verwaltungsgerichte mit Kirchensteuerstreitigkeiten im Wege des Rechtsmittelverfahrens zu befassen (§ 4 KiStG).

Für Rheinland-Pfalz besteht nach dem "Landesgesetz über die Erhebung von Kirchensteuern" vom 19. Januar 1950 ²⁹⁾ die Möglichkeit, Kirchensteuern als Landeskirchensteuern und Ortskirchensteuern zu erheben. Gemäß § 2 Abs. 2 des KiStGesetzes kann die gesamte Ortskirchensteuer einheitlich beschlossen und erhoben werden. Die Landeskirche ist in diesem Falle befugt, den notwendigen Finanzausgleich durchzuführen.

Wie schon weiter oben ausgeführt, ist es für die Evangelische Kirche im Rheinland, zu deren gebietsmäßiger Ausdehnung auch Teile des Landes Rheinland-Pfalz gehören, bei der Ortskirchensteuer geblieben. Für die Evangelische Kirche der Pfalz besteht durch die Kirchensteuerordnung vom 26.6.1950 ³⁰⁾ sowohl das Landes- als auch das Ortskirchensteuersystem.

In Anlehnung an das in den Preußischen Kirchensteuergesetzen vorgesehene Rechtsmittelverfahren hat sich der Landesgesetzgeber für die Zuweisung an die allgemeinen Verwaltungsgerichte entschieden (§ 6 KiStG).

Im Saarland ist bisher eine Neuregelung des Kirchensteuerrechts nicht durchgeführt worden. Die Kirchensteuer-

28) ABl. Wiesbaden 1950 S. 103; 1955 S. 113; 1956 S. 142.

29) GVBl. I S. 12.

30) ABl. 1950 S. 148.

verordnung für das Saarland vom 20. Dezember 1935 ³¹⁾ und die Erste Durchführungsverordnung für das Saarland vom 21. Dezember 1935 ³²⁾ sind auch heute die gesetzlichen Grundlagen für die Kirchensteuererhebung. Die evangelischen Kirchengemeinden und Verbände von Kirchengemeinden sind berechtigt, Ortskirchensteuern zu erheben.

Im Rechtsmittelverfahren gelangen Streitigkeiten gemäss § 21 der Kirchensteuerverordnung vom 20. Dezember 1935 in Verbindung mit Art. IV § 4 des Staatsgesetzes, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Parochialverbänden der evangelischen Landeskirche der älteren Provinzen vom 14. Juli 1905 (PrGBl. S. 277) vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte.

Im Lande Baden-Württemberg sind im Zuge der Neuregelung des Kirchensteuerrechts eine Anzahl von Kirchensteuergesetzen ergangen. Die nach 1945 geschaffenen ehemals in anderer Form oder anderem Umfang selbständigen Länder, die heute auf der Stufe von Regierungsbezirken stehen, haben jeweils das Kirchensteuerrecht für ihr Gebiet neu geregelt. Dabei ist neben dem Landeskirchensteuersystem auch das Ortskirchensteuersystem aufrechterhalten worden ³³⁾.

31) RGBl. I 1935 S. 1527.

32) RGBl. I 1935 S. 1529.

33) im Gebiet des ehemaligen Großherzogtums Baden: Landeskirchensteuergesetz vom 30.6.1922 (Bad GVBl. S. 494), in Südbaden idF. des Gesetzes v. 28.2.1951 (GVBl. S. 48) und des Gesetzes zur Änderung des Kirchensteuerrechts v. 28.6.1951 (GVBl. S. 119); in Nordbaden ergänzt durch das Gesetz Nr. 1044 vom 22.11.1949 (Württm.-Bad RegBl. S. 222) und idF. des Gesetzes Nr. 410 zur Änderung des Kirchensteuerrechts vom 21.1.1952 (Württ.-Baden RegBl. S. 3); Ortskirchensteuergesetz vom 30.6.1922 BadGVBl. S. 501), in Südbaden idF. der Gesetze vom 28.2.1952 (GVBl. S. 48) und vom 28.6.1951 (GVBl. S. 119); in Nordbaden idF. der Gesetze Nr. 1044 vom 22.11.1949 (RegBl. S. 222) und Nr. 410 vom 21. Januar 1952 (RegBl. S. 3); im Gebiet des ehemaligen Königreichs Württemberg: Gesetz über die Kirchen vom 3.3.1924 (RegBl. S. 93) idF. des Änderungsgesetzes vom 17.2.1927 (RegBl. S. 117), aufrechterhalten durch das Gesetz über die Verwaltung von Kirchensteuern im Landesbezirk Württemberg vom 1.4.1952 (RegBl. S. 33); im Gebiet des ehemaligen Landes Südwürttemberg-Hohenzollern (1945-1952): mit dem Gesetz über die Kirchen vom 3.3.1924 für Württemberg gleichlautend das Gesetz vom 8.4.1952

Damit wurde an die Ordnung des Kirchensteuerrechts, wie sie schon in der Weimarer Republik bestand, angeknüpft. Durch Verwaltungsordnung des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 22. Dezember 1955 ³⁴⁾ wurde die evangelische Landeskirchensteuer in den Regierungsbezirken von Nordwürttemberg und Südwürttemberg-Hohenzollern auf die staatlichen Finanzbehörden übertragen. Die Kirche in Württemberg ist bei ihrem seit längerem gehandhabten System der Landes- und Ortskirchensteuer ³⁵⁾ geblieben. Die Ortskirchensteuer wird meist nach dem Maßstab der Landeskirchensteuer erhoben.

Streitigkeiten in Kirchensteuersachen wurden in den Kirchensteuergesetzen aller ehemaligen Länder den allgemeinen Verwaltungsgerichten zugewiesen ³⁶⁾.

Für die Berliner Stadtsynode ³⁷⁾ und die Evangelisch-lutherische Kirche im Hamburgischen Staate ³⁸⁾ besteht das Recht der Erhebung einer einheitlichen Kirchensteuer.

In Berlin wird die Kirchensteuer von den Evangelischen, die dem gemäß dem Kirchengesetz vom 17. Mai 1895 ³⁹⁾

(RegBl. S. 32).

34) ABl. EKD 1956 Nr. 75 S. 79 .

35) ABl. 1949 S. 331, 1950 S. 63.

36) vgl. die gleichlautenden Art. 26 des Landeskirchensteuergesetzes für die ehemaligen Länder Baden und Württemberg-Baden; die gleichlautenden § 57 der Gesetze über die Kirchen der ehemaligen Länder Württemberg und Württemberg-Hohenzollern.

37) § 26 Abs. 1 des Preußischen Kirchengesetzes, betreffend die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Parochialverbänden der evangelischen Landeskirche der älteren Provinzen vom 26. Mai 1905 (KGVBl. S. 31).

38) Kirchensteuerordnung der Evangelisch-lutherischen Kirche im Hamburgischen Staate idF. vom 12. März 1959 (BStBl. 1959 II S. 97).

39) Kirchengesetz vom 17. Mai 1895 betr. die Berliner Stadtsynode und die Parochialverbände in größeren Orten, KGVBl. S. 37.

und dem Staatsgesetz vom 18. Mai 1895 ⁴⁰⁾ aus sämtlichen Berliner Kirchengemeinden gebildeten Gesamtverbände durch Wohnsitz angehören, nicht den einzelnen Kirchengemeinden geschuldet, sondern der aus den einzelnen Gemeinden gebildeten Stadtsynode. Hierbei handelt es sich um einen gemeindlichen Steuerverband, den das Ortskirchensystem kennt. Die in Berlin erhobene Kirchensteuer trägt also den Charakter der Ortskirchensteuer.

Für die Evangelisch-lutherische Kirche in Hamburg ist gesetzlich nicht festgelegt, ob die Landeskirche oder die einzelnen Kirchengemeinden zur Erhebung von Kirchensteuern berechtigt sind. Aus § 2 Abs. 2 der Kirchensteuerordnung, wonach der Hundertsatz jeweils für ein Kalenderjahr von der Landessynode festgesetzt wird, muß geschlossen werden, daß es sich um eine dem Charakter der Landeskirchensteuer sehr stark genäherte Kirchensteuer handelt.

In Berlin ⁴¹⁾ und Hamburg ⁴²⁾ steht den zur Kirchensteuer Herangezogenen die Klagmöglichkeit vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten offen.

§ 2 Die Diözesankirchensteuer der katholischen Kirche.

Im Gebiet der Bundesrepublik ist die katholische Kirche zur Erhebung der Kirchensteuer als Diözesankirchensteuer übergegangen ⁴³⁾.

40) KGVBl. S. 47.

41) Art. IV § 4 des Staatsgesetzes, betr. die Erhebung von Kirchensteuern vom 14. Juli 1905 (PrGSS. 277) für die Evangelische Kirche, § 27 des Kirchensteuergesetzes vom 14. Juli 1905 (PrGS. S. 281) für die katholische Kirche.

42) § 12 Abs. 3 der Kirchensteuerordnung vom 12.3.1959.

43) vgl. P. Meid in Trierer Theologische Zeitschrift, 58. Jahrgang, Heft 5/6.

Die Diözesankirchensteuer der einzelnen katholischen Diözesen entspricht der von verschiedenen evangelischen Landeskirchen erhobenen Landeskirchensteuer.

In Bayern sind sämtliche Diözesen zu einem Diözesansteuerverband zusammengeschlossen, der die Kirchensteuern in ganz Bayern einheitlich erhebt ⁴⁴⁾. Die Erzdiözesen bzw. Diözesen des Landes Nordrhein-Westfalen haben übereinstimmende Kirchensteuerordnungen ⁴⁵⁾ erlassen, wonach die Kirchensteuern nur noch als Diözesankirchensteuern erhoben werden können. Von der Möglichkeit der Erhebung der Kirchensteuer in Form eines Kirchgeldes ist kein Gebrauch gemacht worden. In den übrigen westdeutschen Erzdiözesen bzw. Diözesen werden hauptsächlich nur Diözesankirchensteuern erhoben. Das Kirchgeld als Ortskirchensteuer spielt daneben nur eine untergeordnete Rolle.

In der Form der Erhebung sind die katholischen Diözesen dazu übergegangen, die zuständigen staatlichen Finanzbehörden mit der Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuern sowohl der Einkommensteuerpflichtigen wie der Lohnsteuerpflichtigen zu beauftragen ⁴⁶⁾. Im Bereich der bayrischen Diözesen, wo es eigene kirchliche Steuerämter gibt, ist nur die Kirchensteuererhebung im Zuge des Lohnabzugsverfahrens den Finanzämtern übertragen worden.

Durch den Übergang zur Diözesankirchensteuer wollten die katholischen Diözesen den veränderten Umständen gerecht werden, die durch die Einwirkungen des Krieges, der Nachkriegszeit und durch die Währungsreform entstanden

44) Zu diesem Diözesansteuerverband gehören die Erz- bzw. Diözesen München-Freising, Bamberg, Augsburg, Eichstätt, Passau, Regensburg, Würzburg. Teile der Würzburger Diözese um die Städte Eisfeld, Meiningen und Bad Salzungen liegen nicht mehr innerhalb der bayrischen Staatsgrenzen, sondern gehören zur sogen. "Deutschen Demokratischen Republik".

45) vgl. Kirchensteuerordnung der Erzdiözese Köln vom 16. Dezember 1955 (BStBl. 1956 II S. 35).

46) vgl. z.B. § 3 der Kirchensteuerordnung der Erzdiözese Köln vom 16.12.1955 (BStBl. 1956 II S. 35).

waren ⁴⁷⁾. An maßgebender kirchlicher Stelle war man der Meinung, daß bei Übertragung der Kirchensteuererhebung auf die Finanzämter die Kirchensteuer nicht mehr als Ortskirchensteuer erhoben werden könnte, sondern in eine Diözesankirchensteuer umgewandelt werden müßte ⁴⁸⁾. Da die katholischen Diözesen von der in den westdeutschen Ländern geschaffenen Möglichkeit, die Kirchensteuern durch die Finanzämter zugleich mit der Einkommen - und der Lohnsteuer zu erheben, Gebrauch machen wollten, hat man zuvor die Diözesankirchensteuer geschaffen, so daß parallel zu den evangelischen Kirchen der Staat für diese Zwecke seine Behördenorganisation und Hoheitsgewalt der katholischen Kirche leiht.

§ 3 Die Synagogensteuer der jüdischen Kultusgemeinden.

Der " Verband der Juden Bayerns " ist allein zur Erhebung der Synagogensteuer berechtigt ⁴⁹⁾. Den einzelnen jüdischen Kultusgemeinden steht nur das Synagogengeld zu ⁵⁰⁾.

47) " Viele Kirchengemeinden waren nach der Währungsreform nicht mehr in der Lage, ihren laufenden Haushalt auszugleichen und standen infolgedessen vor dem finanziellen Zusammenbruch; hinzu kamen die Kriegsschäden. Bekanntlich hatte der Krieg unsere Kirchengemeinden sehr verschieden getroffen. Während eine Reihe von Gemeinden weitgehend verschont geblieben war, sind andere wiederum so schwer mitgenommen, daß sie aus eigener Kraft den Wiederaufbau ihrer zerstörten Gotteshäuser nicht durchführen konnten. Anfänglich unternommene Versuche, diesen Gemeinden durch eine von den wirtschaftlich besser fundierten Kirchengemeinden erhobene Umlage zu helfen, sind leider fehlgeschlagen. Ein innerdiözesaner Lastenausgleich auf der Grundlage des bisherigen Ortskirchensteuersystems hat sich als undurchführbar erwiesen. Die Diözesankirchensteuer wurde daher zu einer zwingenden Notwendigkeit " (Kirchliches Amtsblatt der Erzdiözese Paderborn KABl. 94 (1951) S. 81).

48) vgl. P. Meid in Trierer Theologische Zeitschrift, Heft 5/6 1949 S. 149.

49) Art. 3 des bayer. Kirchensteuergesetzes vom 26.11.1954.

Die vom Verband der Juden Bayerns eingezogenen Synagogensteuern entsprechen den Landeskirchensteuern für die evangelischen Landeskirchen und den Diözesankirchensteuern für die katholischen Diözesen. Im Wege des Lohnabzugsverfahrens wird die Synagogensteuer der Lohnsteuerpflichtigen von den Finanzämtern eingezogen.

Im Bereich des Verbandes der Juden in Nord-West-Deutschland werden die Synagogensteuern von den einzelnen jüdischen Kultusgemeinden ⁵¹⁾ erhoben. Hierbei handelt es sich um Ortssynagogensteuern, die nach der Einkommen - oder Lohnsteuer berechnet werden und durch die Landesfinanzbehörden erhoben und verwaltet werden können. Daneben kann noch ein Synagogengeld erhoben werden.

In einigen jüdischen Kultusgemeinden des Verbandes jüdischer Gemeinden in Westfalen, z.B. in der Gemeinde Groß-Dortmund, werden sogen. "Synagogenbeiträge" erhoben. Diese sogen. "Synagogenbeiträge" sind steuerrechtlich nichts anderes als das Synagogengeld, wenn sie auch nach der Ansicht des Rechtsberaters der jüdischen Gemeinde Dortmund mit diesem nicht verglichen werden können; die Erhebung von "Beiträgen" sei eingeführt worden, um den bei der Überalterung der Mitglieder verursachten geringen Beitrag möglichst auszugleichen. Diese Beiträge werden jedoch nicht als Gegenleistung für besondere Inanspruchnahme synagogaler Einrichtungen erhoben; die Pflicht zur Entrichtung von "Beiträgen" entsteht allein durch Glaubenszugehörigkeit und Wohnsitznahme innerhalb des Gebietes einer jüdischen Kultusgemeinde. Damit erfüllen die "Beiträge" die Wesensmerkmale des Synagogengeldes. Wenn neben dem Synagogengeld außerdem noch die "Beiträge" erhoben werden, so spricht dieser Umstand nicht gegen die Einord-

50) z.Z. bestehen nach Auskunft der jüdischen Kultusgemeinde Münchens verbandsinterne Auseinandersetzungen, ob dem Verband der Juden Bayerns oder den einzelnen Kultusgemeinden das Recht zur Erhebung der Synagogensteuer zusteht.

51) vgl. z.B. § 1 der Steuerordnung der Jüdischen Gemeinde Frankfurt am Main (BStBl. 1956 II S. 134).

nung als Synagogengeld. Dieses kann als gestaffeltes Synagogengeld erhoben werden. Die " Beiträge " stellen eine Staffelung des Synagogengeldes dar. Diese " Beiträge " werden durch eine synagogeneigene Verwaltung eingezogen. Da sie von den jeweiligen gemeindlichen Umständen abhängig sind, tragen sie einen ortsgebundenen Charakter, wie er dem Ortskirchensteuersystem eigen ist.

Die den einzelnen jüdischen Kultusgemeinden übergeordneten Verbände der Juden im Bereich der Bundesrepublik⁵²⁾ besitzen mit Ausnahme des Verbandes der Juden Bayerns kein eigenes Recht auf Erhebung von Synagogensteuern. Ein Finanzausgleich zwischen den Einzelgemeinden und den übergeordneten Verbänden findet nicht statt.

Gemäß dieser Übersicht über die verschiedenen Kirchensteuersysteme der drei wichtigsten Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts der einzelnen westdeutschen Länder ist die Tendenz unverkennbar, die Kirchensteuern durch das System der Landes - bzw. Diözesankirchensteuer zu regeln. Selbst in den Kirchen, die nur das Ortskirchensteuersystem kennen, ist die Neigung spürbar, die Höhe der Ortskirchensteuer für alle Gemeinden oder benachbarte Gemeinden eines bestimmten Wirtschaftsgebietes gleichmäßig festzusetzen.

52) z.B. Verband der jüdischen Gemeinden in Westfalen, Verband der Juden Bayerns.

V. Zuständigkeit staatlicher Gerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten.

Die Grundlage für die Jurisdiktion in kirchlichen Angelegenheiten war bis zum Wegfall der staatlichen Kirchenhoheit diese staatliche Hoheit über die Kirchen; die kirchliche Selbstverwaltung wurde durch weitgehende Mitwirkungs- und Bevormundungsrechte des Staates eingeengt ¹⁾. Eine solche Staatsaufsicht ist jedoch mit dem Wegfall der staatlichen Kirchenhoheit unvollziehbar geworden. Die durch das Bonner Grundgesetz verwirklichte staatskirchenrechtliche Ordnung gewährleistet den Kirchen den Status voller Selbständigkeit, womit eine Staatsaufsicht im geschichtlich überkommenen Sinne unzulässig ist.

Seit dem Inkrafttreten des Bonner Grundgesetzes ergibt sich die Frage, ob die staatlichen Gerichte zur Gewährung von Rechtsschutz gegen kirchliche Akte berufen sind, aus Art. 19 Abs. 4 GG. Erweist er sich als auf die Kirchen anwendbar, dann ist der Rechtsweg in Kirchensteuerstreitigkeiten vor die staatlichen Gerichte gegeben. Erst nach dieser Feststellung kann die Frage beantwortet werden, ob die allgemeinen Verwaltungsgerichte oder die Finanzgerichte in Kirchensteuerangelegenheiten zuständig sein sollen.

Die Frage der Zuständigkeit staatlicher Gerichte zur Nachprüfung kirchlicher Rechtshandlungen und des Umfangs einer solchen Nachprüfung war in den letzten Jahren Gegenstand einer erheblichen Unsicherheit.

§ 1 Die Auffassung kirchlicher Kreise zur Zuständigkeit staatlicher Gerichte in kirchlichen Angelegenheiten.

Nach dem Zusammenbruch des Jahres 1945 haben die Kirchen unter den Nachwirkungen der Erfahrungen mit dem

1) vgl. zur Zuweisung von kirchlichen Streitigkeiten mit vermögensrechtlichem Einschlag an die ordentlichen

Staat immer wieder dem Staat gegenüber den Standpunkt vertreten, daß sie herrschaftliche Verbände mit einer ursprünglichen, nicht vom Staate abgeleiteten Herrschaftsgewalt seien. Bei ihnen handele es sich nicht um dem Staate eingeordnete öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit im Grunde zu selbständiger Erledigung delegierte Staatstätigkeit sei. Die kirchlichen Tätigkeiten seien von den staatlichen wesensverschieden. Daher bestehe weder eine Unterordnung der Kirchengewalt unter die Staatsgewalt noch eine Staatsaufsicht über die Kirchen ²⁾.

Mit dieser Stellung der Kirchen im Staate ist es nach Ansicht kirchlicher Kreise ³⁾ unvereinbar, kirchliche Verwaltungsakte als Maßnahmen einer vom Staat abgeleiteten öffentlichen Gewalt anzunehmen. Nach dem Charakter der Kirche wolle diese keine " öffentliche Gewalt " ausüben. Ihr Kirchenregiment, das aus s i c h s e l b s t bestehe, gehe außerdem über das Gebiet der Bundesrepublik hinaus. Der Rechtsweg in kirchlichen Angelegenheiten stehe nur dann offen, wenn behauptet werde, die Kirchen hätten im Rahmen ihrer Selbstordnung und Selbstverwaltung einschließlich des innerkirchlichen Rechtsschutzes ein " für alle geltendes Gesetz " nicht beachtet.

§ 2 Die staatskirchenrechtliche Ordnung
des Grundgesetzes und der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte
aller Art für Kirchensteuersachen.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom

Gerichte ALR §§ 577, 650, 709, 864 II 11; nach Art. 10 Ziff. 12 des bayerischen Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 8. August 1878 (GVBl. S. 369) konnte die Frage der kirchlichen Mitgliedschaft zum Gegenstand einer Rechtsbeschwerde gemacht werden.

2) vgl. v. Mangoldt: Das Bonner Grundgesetz, Kommentar 1953 S. 661.

3) vgl. G.A. Vischer: Kirchliche für staatliche Gerichte? in: Evangelisch-lutherische Kirchenzeitung 1956 Nr. 2 S. 21 ff.

17. Dezember 1954 ⁴⁾ sowohl den Verwaltungsrechtsweg gegen sämtliche Verwaltungsakte von Amtsstellen der Religionsgesellschaften - auch in Kirchensteuersachen - für ausgeschlossen als auch den ordentlichen Rechtsweg im Gebiet der MRVO 165 für nicht zulässig erklärt.

Diese Entscheidung wird begründet aus § 25 Abs. 2 MRVO 165, der besagt, daß " die Amtsstellen der Religionsgesellschaften " vom Begriff der Verwaltungsbehörde im Sinne dieser Verordnung ausgenommen seien. Der Sinn der Vorschrift sei darin zu erblicken, daß Maßnahmen von Amtsstellen der Religionsgesellschaften schlechthin von jeder staatlichen Gerichtsbarkeit ausgenommen werden sollten. Das Kirchensteuerwesen von diesem Ausschluß auszunehmen, sei durch nichts gerechtfertigt. Der Wortlaut des § 25 Abs. 2 a.E. sei eindeutig; er lasse eine Ausdeutung nicht zu. Auch Art. 19 Abs. 4 GG könne sich, selbst wenn er gegen Maßnahmen von Religionsgesellschaften den ordentlichen Rechtsweg eröffne, im Gebiet der MRVO 165 nicht auswirken. Denn selbst das GG vermöge Besatzungsrecht nicht zu ändern ⁵⁾.

Die Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts wird von der Rechtsprechung der unteren Gerichte nicht geteilt ⁶⁾. Im Bereich der britischen Zone sind schon vor dem Erlass des Bundesverwaltungsgerichtsurteils eine Anzahl kirchensteuerlicher Entscheidungen der Verwaltungsgerichte widerspruchsfrei ergangen ⁷⁾. Aber auch nach Erlass des Urteils haben untere Gerichte im Anwendungsbereich der MRVO 165 in Kirchensteuerstreitigkeiten entschieden ⁸⁾.

-
- 4) Urteil des BVerwG vom 17.12.1954 NJW 1955 S. 725.
 - 5) Ziff. 7 des Besatzungsstatus vom 12.5.1949, BVerfGE 3/368 (375).
 - 6) z.B. OVG Lüneburg: Urteile vom 28.6.1954 (DÖV 1954/S. 695) und vom 13.9.1955 (DVB1 1956/S. 430).
 - 7) z.B. Urteil des OVG Lüneburg vom 15.8.1951 II A 272/50 B 51/754; Urteil des LVG Hamburg vom 2.1.1953 VI 10 VG 2034/51 MDR 53/380; Urteil des LVG Hannover Zev KR 1 (1951) S. 430.
 - 8) vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 13.4.1955 I 17-18/55 L in Entscheidungen der Finanzgerichte 1955 Nr. 10 S. 307 f; Urteil des OVG Lüneburg vom 13.9.1955 - VOVG A 76/55 in NJW 1956/565.

Im Schrifttum haben nur v. Werder-Labs-Ortmann und Giesges⁹⁾ in Anlehnung an § 25 Abs. 2 MRVO 165 den Standpunkt vertreten, daß kirchenbehördliche Akte auf dem Gebiete des Kirchensteuerrechts einer verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht unterliegen.

Folgt man der Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts, dann könnte sich der Staatsbürger gegen Kirchensteuerbescheide im Rechtsweg überhaupt nicht wehren. Das Kirchensteuerrecht würde im Bereich der britischen Zone, mit Ausnahme von Schleswig-Holstein, wo gemäß § 25 des Kirchengesetzes über die Errichtung eines kirchlichen Gerichts vom 15. Mai 1952¹⁰⁾ das Gericht der Landeskirche zuständig wäre, zum rechtsschutzleeren Raum.

Für eine Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte auch für Kirchensteuersachen haben sich Darnedde¹¹⁾, Klinger¹²⁾, Bachof¹³⁾, Weber¹⁴⁾, Hesse¹⁵⁾ u.a. ausgesprochen.

Das Besteuerungsrecht sei, so wird von kirchlicher Seite behauptet, ein auf dem Wesen der Kirchen beruhendes kirchliches Hoheitsrecht und bestehe unabhängig vom Staat¹⁶⁾.

9) v. Werder-Labs-Ortmann: Das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, 1949, Erläuterung 5 zu § 25, Giesges: Verwaltungsgerichtsbarkeit in Hamburg, 1948, S. 96.

10) ABl. EKD 1952 Nr. 97 S.

11) Darnedde DVBl. 1950/S. 146.

12) Klinger: Die Verordnung über die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der britischen Zone, Göttingen 1953.

13) Bachof: Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung. 1951 S. 37. Bachof hält für Akte zur Erledigung kirchlicher Angelegenheiten die ordentlichen Gerichte für zuständig, pflichtet aber im übrigen und damit wohl auch für Kirchensteuersachen Klinger bei.

14) W.Weber: Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts, Veröffentlichung der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer Heft 11/1954 S. 167 Anm. 28. W.Weber stellt die positivrechtliche Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte als Ausnahme im bayerischen Recht fest und stimmt in vorsichtiger Form den Äußerungen Darneddes und Klingers für § 25 Abs. II MRVO Nr. 165 zu.

15) Hesse in Anmerkung zum BVerwG - Urteil vom 17.12.1954 in ZevKR 1955 4. Bd. S. 330 ff.

16) Eichmann-Moersdorf: Lehrbuch des Kirchenrechts. 6.Aufl. Paderborn 1950 Bd. 2 S. 459 f.

Die Kirche sei "auf ihrem Gebiet eine vollkommene Gesellschaft, das heiße sie verfüge über all die Gewalten und Mittel, die zur Erfüllung ihrer besonderen Aufgabe notwendig seien, und unterstehe keiner übergeordneten höheren irdischen Gewalt " 17). Aus dieser Stellung ergebe sich ihr ursprüngliches Recht, von ihren Mitgliedern **Abgaben** und Beiträge zur Erhaltung des Kultes, der gottesdienstlichen Gebäude und zum Unterhalt der kirchlichen Amtsträger zu erheben (can. 1496 CIC). Das Recht der Steuererhebung wie die Pflicht der Steuerentrichtung bestnden, gleichviel ob der Staat dies anerkenne oder nicht, ob er seine Vollstreckungshilfe gewähre oder verweigere.

Die Kirchen haben allenfalls die Befugnis, ihre Mitglieder durch Anwendung kirchlicher Straf- und Machtmittel (z.B. Ausschuß von der Eucharistie, Kirchenbann) zur Leistung anzuhalten. Das eigene Recht wird erst durch staatliche Mitwirkung vollstreckbar. Daß gegenwärtig auch die Veranlagung in den westdeutschen Ländern mit Ausnahme von Bayern auf Grund staatlicher Gesetze und durch staatliche Behörden vorgenommen wird, ist weiter oben schon dargestellt worden.

Wenn das Besteuerungsrecht in jedem Falle mit einer **ffentlich - rechtlichen Zwangsbeitreibungsbefugnis**, die in Freiheit und Eigentum des Staatsbürgers eingreift, ausgestattet sein soll, kann es den Religionsgesellschaften nur vom Staate verliehen werden.

Ein Eingriff in die Freiheit und das Eigentum darf im Rechtsstaat nur auf Grund eines staatlichen Gesetzes erfolgen. Das Eigentum und das Recht auf Eigentum werden durch verfassungsrechtliche Verbürgung gewährleistet und damit unter einen grundrechtlichen Schutz gegen hoheitliche

17) Hring: Das Gesetz Christi. 5. Auflage, Freiburg/Brag. 1959.

Eingriffe gestellt. Lediglich durch Gesetze, die den Wesensgehalt des Grundrechts unangetastet lassen, können Eigentumsbindungen festgelegt werden. Da bei der Verwirklichung des Steuererhebungsrechts im Wege der Zwangsbeitreibung in die Freiheit und das Eigentum des Staatsbürgers eingegriffen wird, für den materiellen Gehalt der Beeinträchtigung es ohne Bedeutung ist, daß sie statt für den Staat für die Kirchen auferlegt wird, kann ein solcher Eingriff, der vom Staat für die Kirchen wahrgenommen wird, nur auf Grund eines *s t a a t l i c h e n* Gesetzes erfolgen, in dem die Befugnis zur Ausübung von Zwangsgewalt zur Durchsetzung des Besteuerungsrechts begründet ist.

Bei dieser kirchlichen Veranlagungsbefugnis handelt es sich im Gegensatz zur kirchlichen Rechtsetzung, Verwaltung und Disziplinargerichtsbarkeit seinem Inhalt und Umfang nach um ein Hoheitsrecht, " das der Kirche vom Staat übertragen wird " ¹⁸⁾. Denn den Kirchen fehlt bei dem ihnen zustehenden Besteuerungsrecht die Möglichkeit des äußeren Zwanges. Dieser wird durch die staatliche Zwangsbefugnis ersetzt. Das Wesen dieses Zwanges liegt in der sofortigen äußeren Eingriffsmöglichkeit in die Vermögenssphäre der Kirchenangehörigen ohne gerichtliches Verfahren, in der Beitreibung im Verwaltungszwangsverfahren. Die Kirchensteuer besitzt daher zwei Seiten: a) die Veranlagungsbefugnis der Religionsgesellschaften, b) eine staatlich gehandhabte Zwangsbefugnis.

Der Staat hat ein Interesse daran, daß bei der Kirchensteuerbelastung die sozialen und wirtschaftlichen Interessen seiner Kirchensteuerpflichtigen Staatsbürger berücksichtigt werden. Denn die Besteuerungsbefugnis greift mit ihren Auswirkungen tief in die Sphäre des Staatsbürgers als solchen ein, z.B. bei einem Offenbarungseid, Zwangsvollstreckungs- oder Zwangsversteigerungsverfahren wegen nicht

18) Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 VI R.V. Im übrigen Ebers: Artikel " Religionsgesellschaften " in: Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung hrsg. v.H. Nipperdey II (1930) S. 421.

entrichteter Kirchensteuer. Dem Staat ist daran gelegen, daß auch bei der Beitreibung von Kirchensteuern diejenigen Vorschriften beachtet werden, die für die Beitreibung seiner Steuern erlassen worden sind ¹⁹⁾.

Das Besteuerungsrecht überschreitet wegen seiner Auswirkung auf die Volkswirtschaft und öffentliche Finanzwirtschaft den innerkirchlichen Bereich. Hinsichtlich der Besteuerungsbefugnis als solcher (nicht dagegen hinsichtlich der Besteuerungszwecke) ist die Kirchensteuer somit nicht " eine innere Angelegenheit " der Kirchen allein. Der Staat ist es, der die Voraussetzungen der Steuererhebung von sich aus bestimmt, durch die in die bürgerlichen Verhältnisse eingegriffen wird, so daß das Kirchensteuerwesen jedenfalls eine " gemeinsame Angelegenheit " von Staat und Kirche ist.

§ 25 Abs. 2 MRVO 165 ²⁰⁾, mit dem das Bundesverwaltungsgericht seine Ansicht begründet hat, daß in Kirchensteuersachen sowohl der Verwaltungsrechtsweg als auch der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen seien, kann nur durch die Bestimmungen des Staatskirchenrechts des Bonner Grundgesetzes ausgelegt werden. Durch Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Abs. 3 Satz 1 RV wird den Religionsgesellschaften das Selbstbestimmungsrecht, das heißt ihre Unabhängigkeit vom Staat in " inneren Angelegenheiten ", gewährleistet. Durch § 25 Abs. 2 MRVO 165 sollten aber nichts anderes als dieses kirchliche Selbstbestimmungsrecht geschützt und der Kontrolle kirchlicher Angelegenheiten durch die allgemeinen Verwaltungsgerichte die sich aus der verfassungsrechtlichen Ordnung ergebenden Schranken gezogen werden. Da jedoch die Ausübung der Besteuerungsbefugnis eine nicht ausschließlich " innere Angelegenheit " der Religionsgesellschaften ist, stand dem Staat auch im

19) Die Religionsgesellschaften dürfen nicht jeden zur Kirchensteuer heranziehen, der z.B. entweder schon bezahlt hat oder nicht Mitglied der besteuernenden Religionsgesellschaft ist.

20) Eine ähnliche Bestimmung war in den Verwaltungsgerichtsgesetzen der anderen Länder in den ehemaligen Zonen nicht zu finden.

Geltungsbereich der MRVO Nr. 165 die Kontrolle und die Nachprüfung der Steuererhebung insoweit zu, als es sich um die Besteuerungsbefugnis als solche handelt, die sich in Verwaltungsakten der kirchlichen Steuerverwaltung auswirkt²¹⁾.

Eine Kontrolle und Nachprüfung der Steuererhebung steht nicht im Widerspruch zu Art. 19 Abs. 4 GG, der mit Verfassungskraft gegen alle Akte **ö f f e n t l i c h e r G e w a l t** den Rechtsweg schlechthin gewährleistet. Wenn auch streitig ist, ob die Religionsgesellschaften " öffentliche Gewalt " ausüben²²⁾, so ist es doch auch unabhängig davon mit Art. 19 Abs. 4 GG und Art. 140 GG, 137 Abs. 3 RV vereinbar, daß staatliche Gerichte insoweit Rechtsschutz zu gewähren haben, als dem Staat ein Tätigwerden und eine Einflußnahme im Rahmen des geltenden Staatskirchenrechts möglich sind²³⁾.

Das ist nicht nur bei den gemeinsamen Angelegenheiten²⁴⁾ der Fall, sondern auch im Bereich der **e i g e n e n A n g e l e g e n h e i t e n** der Religionsgesellschaften, soweit dem Staat durch Vertrag oder Anerkenntnis gewisse Ein- oder Mitwirkungsrechte eingeräumt sind²⁵⁾. Außerhalb dieses Bereichs können von staatlichen Gerichten nur solche Rechte geschützt werden, die die Religionsgesellschaften auch dem Staat gegenüber zu beachten verpflichtet sind und

21) Die Gerichte sind insbesondere befugt, die Voraussetzungen der Steuerpflicht, Wohnsitz und Bekenntniszugehörigkeit, zu prüfen.

22) bejahend v. Mangoldt-Klein: Art. 19 GG Anm. VII 2 a; Scheven: Die Bedeutung des Art. 19 Abs. 4 GG für die Anfechtung kirchlicher Verwaltungsakte, Zev KR 4 (1955) S. 167 ff; Hesse: Der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte im kirchlichen Bereich, Göttingen 1956, S. 101; verneinend Vischer: Kirchliche für staatliche Gerichte? Evangel.-luth. Kirchenzeitung 1956 Nr. 2, S. 21 ff.

23) Vischer aaO. S. 24, Hesse aaO. S. 95, Bachof: Die verwaltungsgerichtliche Klage auf Vornahme einer Amtshandlung. 1951 S. 37.

24) vgl. die Ausführungen zu § 25 Abs. 2 MRVO 165 und Art. 137 Abs. 3 RV S. 32

25) vgl. dazu Hesse Rechtsschutz, S. 95 Anm. 46.

bei deren Verletzung der Staat Beseitigung verlangen kann ²⁶⁾

Die bisherigen Ausführungen haben ergeben, daß staatliche Gerichte auf der Grundlage der Art. 19 Abs. 4 GG, 137 Abs. 3 RV Rechtsschutz in Kirchensteuerstreitigkeiten zu gewähren berechtigt sind. Es fragt sich, welche Gerichte zur Entscheidung berufen sind.

Die Akte kirchlicher Stellen in Kirchensteuersachen oder der staatlichen Behörden, die mit der Veranlagung und Erhebung beauftragt sind, können nicht anders beurteilt werden als die Verwaltungsakte staatlicher Behörden in eigener steuerlicher Zuständigkeit. Da es bei den Verwaltungsakten staatlicher Behörden einen rechtsfreien Raum nicht gibt, im Regelfall der Verwaltungsrechtsweg ²⁷⁾ eröffnet ist, ist grundsätzlich zur Gewährung von Rechtsschutz in Kirchensteuerstreitigkeiten der Verwaltungsrechtsweg zulässig. Der weiteren Untersuchung ist es aufgegeben auszuführen, ob die allgemeinen Verwaltungsgerichte oder die Finanzgerichte zuständig sein s o l l e n .

Da vor die Finanzgerichte grundsätzlich nur Steuerstreitigkeiten ²⁸⁾ gehören, muß zunächst festgestellt werden, ob die Kirchensteuern Steuern im Sinne des § 1 AO sind.

VI. Die Kirchensteuer eine Steuer.

§ 1 Der Begriff der Steuer.

Die Abgabenordnung enthält im § 1 die Begriffsbestimmung der " Steuern " als " einmalige oder laufende

26) z.B. Einhaltung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), des rechtlichen Gehörs (Art. 103 GG).

27) Verwaltungsrechtsweg ist als übergeordneter Begriff von Sozial-, Finanz- und allgemeinem Verwaltungsrechtsweg zu verstehen.vgl. Peters-Sautter-Wolff: Kommentar

Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft ". Steuern gehören neben den Gebühren und Beiträgen zu den öffentlich-rechtlichen Abgaben, die die hauptsächlichen Staatseinnahmen darstellen. Das Merkmal der Nichtgegenleistung unterscheidet sie von den Gebühren, die in aller Regel als Entgelt für eine bestimmte staatliche Tätigkeit Zug um Zug in unmittelbar zeitlichem Zusammenhang geleistet werden, und von den Beiträgen, die den Leistenden aus den konkreten einzelnen Leistungen eine mehr abstrakte, gleichwohl aktuelle Vorzugsstellung gewähren.

§ 2 Die Anwendung der Steuermerkmale auf die Kirchensteuern, das Kirchgeld und die jüdischen " Beiträge ".

Als Kirchensteuer, Kirchgeld¹⁾ und jüdische " Beiträge " ²⁾ können nur solche Geldleistungen bezeichnet werden, die auf Grund der staatlichen Kirchensteuergesetze zur Erzielung von Einnahmen erhoben werden. Auszuscheiden sind die nicht in Geld bestehenden Kirchengemeindeabgaben, z.B. Hand- und Spanndienste, alle Naturalabgaben; weiterhin die auf Grund einer noch zu Recht bestehenden älteren, von der der Kirchensteuergesetze abweichenden Umlageordnung erhobenen Geldabgaben.

zur Sozialgerichtsbarkeit. Stuttgart und Köln 1953, S. 96.
28) § 242 Abgabenordnung.

- 1) Unter Kirchensteuer und Kirchgeld werden alle Geldabgaben an Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts verstanden, die nach den Kirchensteuergesetzen erhoben werden, mögen sie auch bei den einzelnen Religionsgesellschaften verschiedene Namen erhalten haben.

- 2) vgl. IV § 3.

Weder die Kirchensteuern noch das Kirchgeld werden von den Kirchensteuerpflichtigen, d.h. von denjenigen, die entweder Kirchensteuern oder Kirchgeld an die Religionsgesellschaften zu entrichten haben ³⁾, als Gegenleistung für bestimmte Leistungen der Religionsgesellschaften erhoben. Das ergibt sich daraus, daß die positiv-gesetzliche Kirchensteuerpflicht ein Zufließen einzelner kirchlicher Leistungen nicht voraussetzt. Für die Kirchensteuer- und die Kirchgeldpflicht genügt die formale Bekenntniszugehörigkeit, ohne daß von dem Kirchensteuerpflichtigen jemals eine aktuelle Leistung der Religionsgesellschaft in Anspruch genommen werden muß. Die " Veranstaltungen " der Religionsgesellschaften sind geistlicher Art und beanspruchen nicht das Merkmal der " Gegenleistung " für empfangene Leistungen.

Auch die sogenannten jüdischen " Beiträge " werden nicht als Gegenleistung für besondere Inanspruchnahme synagogaler Einrichtungen erhoben. Durch sie soll den " beitragspflichtigen " jüdischen Gemeindegliedern den übrigen Mitgliedern gegenüber eine Vorzugsstellung nicht verschafft werden, aus der ihnen einzelne Leistungen zufließen (z.B. Bestimmung zum Mitglied des Synagogenvorstandes; Berufung zum ständigen Thoravorleser; Sitz in einer der ersten Bänke der Synagoge). Die Pflicht zur Entrichtung von " Beiträgen " entsteht nur durch formale Glaubenszugehörigkeit und Wohnsitznahme innerhalb des Gebietes einer jüdischen Kultusgemeinde. Der Begriff " Beiträge " kann nur einer älteren Terminologie entlehnt worden sein, in der die Steuern überhaupt als " Beiträge " bezeichnet werden ⁴⁾.

Die " Beiträge " der jüdischen Kultusgemeinden müssen mit dem Synagogengeld und dem von Seiten der beiden großen

3) Die Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht werden im Kapitel VIII ausführlich behandelt.

4) z.B. Giese: Kirchensteuerrecht S. 572 " als Oberbegriff jedes Steuerbegriffsder des Beitrages anzunehmen ".

Religionsgesellschaften erhobenen Kirchgeld verglichen werden. Nach § 1 Abs. 2 des Kirchensteuergesetzes für Nordrhein-Westfalen (idF. vom 1. Dezember 1955 NWGBL. S. 229), in dessen Geltungsbereich die jüdischen " Beiträge " erhoben werden, kann die Kirchensteuer nur als " Kirchensteuer " oder als " Kirchgeld " eingezogen werden. Eine Erhebung als " Beitrag " ist gemäß dem Kirchensteuergesetz nicht vorgesehen. Da die Pflicht zur Entrichtung der " Beiträge " aber durch formale Glaubenszugehörigkeit und Wohnsitznahme innerhalb des Gebietes einer jüdischen Kultusgemeinde entsteht, erfüllen die " Beiträge " die Wesensmerkmale des Synagogengeldes.

Der nordrhein-westfälische Landesgesetzgeber hat nähere Ausführungen zur Erhebung von Synagogengeld bzw. Kirchgeld nicht erlassen. Das Kirchgeld wird zur Eränzung der kirchlichen Umlagen entweder als für alle Pflichtigen gleiches oder als gestaffeltes Kirchgeld erhoben ⁵⁾. Diese Art der Erhebung des Kirchgeldes muß auch für die des Synagogengeldes gelten. Wenn daher neben dem Synagogengeld außerdem noch die " Beiträge " erhoben werden, so spricht dieser Umstand nicht gegen die Einordnung der " Beiträge " als " Synagogengeld "; denn die " Beiträge " sind die Erhebung eines gestaffelten Synagogengeldes.

In Anlehnung an gesetzliche Bestimmungen anderer Landesgesetzgeber ⁶⁾ kann eine Staffelung nur nach dem Einkommen oder dem Einheitswert des Grundbesitzes vorgenommen werden. Eine Staffelung nach anderen Merkmalen ist nicht zulässig. Eine zulässige Staffelung liegt aber auch dann vor, wenn bei der Einreihung der Pflichtigen in die einzelnen Einkommensgruppen der Umfang des gewerblichen Betriebs,

5) vgl. § 11 der Kirchensteuerordnung der Evangelischen Kirche von Westfalen und der Evangelischen Kirche im Rheinland vom 25. Mai 1956 (BSt.Bl.1956 II S. 87): " Das Kirchgeld ist nach festen und gleichmäßigen Grundsätzen festzusetzen. Es kann als gleiches oder gestaffeltes Kirchgeld erhoben werden ".

6) vgl. Art. 24 Abs. 1 des bayerischen Kirchensteuergesetzes vom 26.11.1954.

der Umsatz oder ähnliche Anhaltspunkte berücksichtigt werden.

Die jüdischen " Beiträge " sind trotz ihrer Bezeichnung Synagogengeld. Es kann nicht auf die Namensbezeichnung ankommen, wenn dem Wesen nach eine andere Einordnung in ein festumrissenes System geboten ist.

Im Gegensatz zu diesem Wesensmerkmal der Nichtgegenleistung bei den Kirchensteuern, dem Kirchgeld und den jüdischen " Beiträgen " steht das Wesensmerkmal der Hingabe als Gegenleistung für wirklich in Anspruch genommene Leistungen der Kirche bei den Stolgebühren ⁷⁾, Meßstipendien und für Benutzung kirchlicher Anstalten oder Inanspruchnahme kirchlicher Amtshandlungen. Ebenso sind die sogenannten Kirchenbeiträge der Freikirchen und Sekten keine Steuern, da sie als Gegenleistung für wirklich in Anspruch genommene Leistungen der Freikirchen und Sekten entrichtet werden ⁸⁾. Die Beitragspflicht wird nicht begründet durch die formale Bekenntniszugehörigkeit, sondern durch die aktive Beteiligung am religiösen Leben der Gemeinde.

Steuern können gemäß § 1 AO nur von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen auferlegt werden. Nach Mrozek ⁹⁾, Riewald ¹⁰⁾, Hübschmann-Hepp-Spitaler ¹¹⁾, sind unter öffentlichen Gemeinwesen, die zur Erhebung von Steuern

7) vgl. Eichmann-Mörsdorf: Lehrbuch des Kirchenrechts 1951 Bd. 1 S. 436 Stolgebühren sind solche Geldabgaben, die herkömmlicherweise oder auf Grund eines vom Provinzialkonzil oder der Bischofskonferenz aufgestellten und vom Heiligen Stuhl genehmigten Tarifs gelegentlich der Spendung von Sakramenten und Sakramentalien entrichtet werden.

8) Riewald: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz. Anm. 46 zu § 1 S. 197: "Beiträge sind Gegenleistungen derjenigen, die an dem Bestehen einer Veranstaltung besonders interessiert sind, zur vollen oder teilweisen Finanzierung dieser Veranstaltung".

9) Mrozek-Boethke-Arlt-Pünder: Kommentar zur Reichsabgabenordnung. Köln 1924 Anm. 4 zu § 1.

10) Riewald: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz. Berlin 1941, Teil 1, Anm. 4 zu § 1.

berechtigt sind, nur Gebietskörperschaften zu verstehen. " Gebietskörperschaft " ist ein festumgrenzter Teil des Staatsgebietes (Gemarkung) mit allen seinen Einwohnern, die (bezogen auf Gemarkung und Einwohner) Gegenstand der grundsätzlich unbeschränkten obrigkeitlichen Allzuständigkeit (der Gebietskörperschaft) sind ¹²⁾. Dies trifft nur zu auf Bund, Länder und Gemeinden. Nicht erfüllt sind diese Voraussetzungen indessen bei den Religionsgesellschaften. Sie umfassen zwar auch einen festumgrenzten Teil des Staatsgebietes, in dem sich ihre Tätigkeit entfaltet, doch ist dieses Gebiet nicht " Objekt ihrer Tätigkeit " ¹³⁾. Das Handeln der Religionsgesellschaften erstreckt sich nicht auf alle Einwohner des Gebietes; außerdem fehlt ihnen die grundsätzlich unbeschränkte obrigkeitliche Allzuständigkeit, da sie nur im Rahmen ihrer eigenen Angelegenheiten die Allzuständigkeit durch das verfassungsrechtlich garantierte Selbstbestimmungsrecht besitzen.

" Gebietskörperschaft " ist eine speziellere Bezeichnung für die Erscheinungsformen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft neben solchen wie " Öffentliche Genossenschaft ", " Lastenverband ", " Leistungsverband ". Diese Bezeichnungen weisen nicht auf selbständige Verbandstypen außerhalb, sondern auf besondere Ausprägungen innerhalb des Begriffs der öffentlich-rechtlichen Körperschaft hin. K ö r p e r s c h a f t e n d e s ö f f e n t l i c h e n R e c h t s s i n d

11) Hübschmann-Hepp-Spitaler: Die Abgabenordnung. Kommentar Köln 1951-58 § 1 Anm. 5.

12) Surén-Loschelder: DGO. Kommentar. Erl. 3 zu § 1 DGO. Ähnlich die Definition von H. Peters in: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Berlin 1949 S. 51, wonach allerdings nur die Gemeinden zu den Gebietskörperschaften zu rechnen sind: Gebietskörperschaften sind die Gemeinden als eigene juristische Personen des öffentlichen Rechts, die durch eigene Organe mit eigenen, teils vom Staate überwiesenen, teils durch ein eigenes Abgabenrecht beschaffenen Mitteln unter eigener Verantwortung, frei von staatlicher Anweisung alle Aufgaben der örtlichen Gemeinschaft erfüllen, die nicht gesetzlich einer anderen Stelle übertragen sind.

13) Hübschmann-Hepp-Spitaler: aaO. § 1 Anm. 5.

mitgliedschaftlich organisierte, rechtsfähige Verbände öffentlichen Rechts, welche staatliche Aufgaben mit hoheitlichen Mitteln unter staatlicher Aufsicht wahrnehmen ¹⁴⁾.

Die öffentlich-rechtliche Körperschaft kann dazu dienen, die Pflege besonderer Interessen durch einen festen Personenkreis der Staatsbürger durch die Verleihung einer öffentlich-rechtlichen Organisationsform besonders wirksam zu gestalten (z.B. die rechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts). Weiterhin kann sie mit dem Ziele eingesetzt sein, bestimmte Sozialbereiche vom Staat aus zu disziplinieren und funktionell an den Staat heranzuziehen (z.B. Bundesanstalt für Arbeitsvermittlung und Arbeitslosenversicherung in Nürnberg). Schließlich kann sich mit der Verwendung der Rechtsform der öffentlich-rechtlichen Körperschaft die bloße Ausgliederung der Verwaltung und Differenzierung ihrer Vollzüge nach Maßgabe der örtlichen Verhältnisse verbinden (hierzu gehören die " Gebietskörperschaften ").

Die Religionsgesellschaften könnten nur zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften gehören, die der Pflege besonderer Interessen durch einen festen Personenkreis dienen. Dieser Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts wird den Kirchen und Religionsgemeinschaften vom Staat verliehen (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 RV); denn mit dieser Rechtsstellung ist eine publizistische Macht verbunden, die einem Verband innerhalb des Staates niemals von selbst, sondern immer nur insoweit zusteht, als der Staat sie verleiht. Die Eigenschaft als Körperschaft des öffentlichen Rechts kommt sowohl den Religionsgesellschaften als solchen als auch ihren Teilverbänden (z.B. Kirchengemeinden, Domkapiteln und Landkapiteln) zu. Jedoch sind sie nicht wie andere öffentlich-rechtliche Körperschaften dem Staat organisch eingegliedert; ihr Wirkungskreis ist kein Teilstück des Staatszweckes; ihre Aufgaben sind ihnen nicht vom Staat übertragen, sondern ursprüngliche

14) Forsthoff: Verwaltungsrecht I 7. Aufl. S. 431.

und eigene Aufgaben; sie können vom Staat nicht zur Erfüllung ihrer Aufgaben angehalten werden. Ihrer Entstehung und Fortdauer nach, in ihrer Tätigkeit und ihrer Verbindlichkeit für ihre Mitglieder sind sie unabhängig vom Staat. Die ihnen innewohnende Autorität steht ihnen ursprünglich zu eigenem Recht zu. Die Kirchen und Religionsgesellschaften können daher nicht öffentlich-rechtliche Körperschaften wie die weltlichen sein. Sie sind keine Körperschaften des öffentlichen Rechts im eigentlichen Sinne, sondern haben nur deren öffentlichen Status und werden darum wie solche behandelt ¹⁵⁾.

Obleich die Religionsgesellschaften nicht Gebietskörperschaften sind, gehören sie doch zu den öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen, die zur Erhebung von Steuern berechtigt sind. Auf Grund des Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 6 RV wird den Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts das Besteuerungsrecht verliehen. Seinem ganzen Inhalt und Umfang nach handelt es sich um ein *H o h e i t s - r e c h t* ¹⁶⁾. Daß die Religionsgesellschaften nicht Gebietskörperschaften sind, kann sie nicht daran hindern, auf Grund verfassungsrechtlicher Verleihung Kirchensteuern erheben zu dürfen. Wenn zu den " öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen " nur die Gebietskörperschaften zu rechnen wären und den Religionsgesellschaften die Erhebung von " Steuern " verwehrt wäre, würde sich der Gesetzgeber selbst desavouieren, da er das verfassungsrechtlich verliehene Besteuerungsrecht unwirksam machen würde.

Daß der Gesetzgeber dies nicht gewollt hat, bekundet die positiv-rechtliche Regelung in den §§ 8 Abs. 1 und 18 Ziff. 4 AO, wonach zu den " öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen " neben den Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) auch die Religionsgesellschaften des öffentlichen

15) vgl. Mikat: " Kirchen und Religionsgesellschaften " in Bettermann, Nipperdey, Scheuner: Die Grundrechte Bd. IV 1 S. 164; Kaiser: " Die politische Klausel der Konkordate " S. 19 f; Holtkotten: Bonner Kommentar, Art. 140 Erl. II 5.

16) Ebers in: Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, hrsg.v.Nipperdey, Berlin 1930 Bd.II S. 421.

Rechts gehören ¹⁷⁾. Durch Aufnahme dieser Bestimmungen hat der Gesetzgeber die Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 ¹⁸⁾ der durch die Reichsverfassung geschaffenen staatskirchenrechtlichen Ordnung angepaßt, die durch Art. 137 Abs. 6 RV geschaffen worden war. § 1 AO muß auch auf die Steuern der Religionsgesellschaften angewandt werden.

Die Kirchensteuer, das Kirchgeld und die jüdischen "Beiträge" sind Steuern nach § 1 AO ¹⁹⁾. Sie sind insbesondere keine Beiträge im Sinne von § 1 Abs. 1 AO. Hiermit ist zu vereinbaren, daß § 18 Ziff. 4 AO dem Worte "Steuern" in Klammern das Wort "Beiträge" hinzufügt. Dieser Zusatz ist aus der Zeitsituation des nationalsozialistischen Reiches zu erklären und wurde erst bei der Neufassung des § 18 Ziff. 4 AO durch Art. 1 Ziff. 4 des Gesetzes zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 4. Juli 1939 ²⁰⁾ eingefügt. Weder die Neufassung der Abgabenordnung vom 22. Mai 1931 ²¹⁾ noch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 ²²⁾ kannten diesen Zusatz zu § 18 Ziff. 4 AO. Auch der § 19 Abs. 2 AO in der ursprünglichen Fassung der Abgabenordnung vom 13. Dezember 1919 ²³⁾ sprach nur von Kirchensteuern. Die Einfügung des Zusatzes "Beiträge" geht darauf zurück, daß "alle Kirchen in den s.Zt. neu zum Reich getretenen Gebieten nicht mehr das Kirchensteuerrecht "erhielten, " sondern Kirchen b e i t r a g s - ordnungen erlassen mußten " ²⁴⁾.

17) vgl. § 8 Abs. 1 AO: "Die in § 1 Abs. 1 enthaltenen Begriffsbestimmungen gelten für alle Steuern des Bundes, der Länder, der Gemeinden, der Gemeindeverbände und der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts".

18) RGBl. I S. 161.

19) Lenz: Die Kirche und das Weltliche Recht. Köln 1956 S. 303.

20) RGBl. I S. 1181.

21) RGBl. I S. 161.

22) RGBl. I S. 517, 546,

23) RGBl. I S. 1953.

24) Gefaeller: Die Kirchensteuer seit 1945. Zev KR 1 (1951) S. 400.

Wenn in Art. 1 Abs. 2 a) des bayerischen Kirchensteuergesetzes vom 26. November 1954 sich auch heute noch die Begriffsbestimmung " Kirchen u m l a g e n " befindet, so ist dies kein Hinweis darauf, daß die von den Religionsgesellschaften in Bayern erhobenen " Kirchensteuern " nicht Steuern iSd. § 1 AO sein sollen. Aus den weiteren gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, daß die Kirchensteuerpflicht an die Tatbestände anknüpft, die für die Erhebung von staatlichen Steuern aufgestellt worden sind ²⁵⁾. Außerdem werden die " Kirchenumlagen " im selben Unterabschnitt a) des Art. 1 Abs. 2 wiederum " Kirchensteuer " genannt. Die " Kirchenumlagen " sind somit auch Steuern iSd. § 1 AO. Die Begriffsprägung " Kirchen u m l a g e n " kann nur aus dem Grunde in das bayerische Kirchensteuergesetz gelangt sein, weil im Gegensatz zu den staatlichen " Steuern " gern von kirchlichen " Umlagen " gesprochen wird. Schon früher waren in Bayern die Kirchensteuern als Kirchenumlagen bezeichnet worden ²⁶⁾, ohne daß sie damit zu den " Beiträgen " gerechnet wurden.

Die Ansicht Riewalds ²⁷⁾, daß die Steuern der Religionsgesellschaften als Beiträge wie die Beiträge zu anderen öffentlich-rechtlichen Verbänden zu betrachten sind, kann nur als von den politischen Verhältnissen des Jahres 1941 beeinflußt verstanden werden. Hübschmann-Hepp-Spitaler ²⁸⁾

25) vgl. Art. 6 des KStG., wonach alle Angehörigen der eine Kirchensteuer erhebenden Gemeinschaften, die in Bayern einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt iSd. §§ 13, 14 StAnpG haben und zur ESt veranlagt werden, kirchensteuerpflichtig sind.

26) vgl. Art. 1 des KStG v. 20. Mai 1935 (GVBl. S. 429).

27) Riewald: aaO. S. 195: 1941 sind diese Steuern (d.h. die der Religionsgesellschaften) Beiträge wie die Beiträge zu anderen öffentlich-rechtlichen Verbänden. z.Zt. der RV war es wegen der staatsrechtlichen Stellung der Kirchen möglich, ihre Abgaben den Steuern zuzuzählen. Bei Erlass der AO war e i n Unterschied zu den Beiträgen der anderen öffentlich-rechtlichen Verbände. Daß die AO in den §§ 6, 8, 18, 19, 22, 23 von Steuern der Religionsgesellschaften spricht, für sie Bestimmungen gelten läßt, die für die Steuern getroffen worden sind, darf nicht beirren.

28) Hübschmann-Hepp-Spitaler: aaO. § 1 Anm. 5 AO.

wenden gegen diese Einordnung der Kirchenabgaben unter den Begriff der " Beiträge " ein, daß sie nicht völlig systemgerecht sei, da das essentielle Merkmal der Beiträge, die besondere Gegenleistung, nicht gegeben sei. Typische Beispiele für " Beiträge " seien die Tarife der Sozialversicherungen und die Beiträge zu den Industrie- und Handelskammern. Bei ersteren trete die Gegenleistung erst im Krankheits - oder Invaliditätsfalle ein, während bei letzteren die Gegenleistung in dem Wahrnehmen der allgemeinen Berufsinteressen, verbunden mit einer laufenden Information der Mitglieder bestehe. Die " Steuern " der Religionsgesellschaften seien Steuern im Sinne des § 1 AO.

Zutreffend führt Bühler ²⁹⁾ für die Kirchensteuer als Steuer an, daß sie im Hauptfall, der Erhebung in Prozent der Einkommen- oder Lohnsteuer, bis jetzt nach einem ausgesprochen steuerlichen Maßstab und nicht nach einem Beitragsmaßstab erhoben werde.

In jüngster Zeit haben die katholischen Diözesen und die evangelischen Landeskirchen in Hamburg ³⁰⁾ und im Lande Hessen ³¹⁾ die Erlaubnis erhalten, eine M i n d e s t k i r c h e n s t e u e r ³²⁾ von ihren Mitgliedern zu erheben. Im Lande Nordrhein-Westfalen liegt zwecks Einführung der Mindestkirchensteuer eine Eingabe an den Landtag vor ³³⁾.

29) Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts 1953 Bd. 1 S. 20/21.

30) Gesetz betr. Kirchensteuerfestsetzung für das Jahr 1961 BStBl. 1961 II S. 30.

31) Erlaß betr. Kirchensteuer, Religionsgemeindesteuer und Ortskirchensteuer im Lande Hessen BStBl. 1960 II S. 52.

32) vgl. § 1 Abs. 1 des hamburgischen Gesetzes, betr. Kirchensteuerfestsetzung für das Jahr 1961: " Die nach der Einkommensteuer zu bemessende Kirchensteuer beträgt 8 vH.,.....,mindestens aber jährlich 6,-- DM (Mindestkirchensteuer).

33) Landtagsdrucksache 374/60.

Da eine Tendenz zur Vereinheitlichung des Kirchensteuerrechts zu bemerken ist, werden auch in den anderen westdeutschen Ländern vielleicht bald die Kirchen die Möglichkeit erhalten, Mindestkirchensteuern zu erheben.

Die Einführung der Mindestkirchensteuer wurde dadurch verursacht, daß infolge des "Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts" vom 18. Juli 1958 ³⁴⁾ eine Anzahl ehemals Einkommen-(Lohn-) Steuerpflichtiger von der Steuerentrichtung befreit wurde. Da die Kirchensteuer eine Zuschlagsteuer ist, würden die von der Entrichtung von Staatssteuern befreiten Kirchenmitglieder zur Kirchensteuer nicht mehr veranlagt werden können. Dem dadurch verursachten Ausfall an Kirchensteuereinkommen soll durch die Einführung der Mindestkirchensteuer begegnet werden.

Auch die Mindestkirchensteuer ist eine Steuer im Sinne des § 1 AO. Sie zeigt die Merkmale, die die Zuschlagkirchensteuern aufweisen. Jedoch knüpft sie allein an das Einkommen der Kirchenmitglieder an. Von den übrigen Kirchensteuern unterscheidet sie sich dadurch, daß sie nicht an Maßstabsteuern anknüpft und nicht als Hundertsatz von diesen erhoben wird. Dem gestaffelten Kirchgeld gegenüber ist der Anknüpfungstatbestand ein anderer; während eine Staffelung des Kirchgeldes nach dem Einkommen, dem Einheitswert des Grundbesitzes, dem Gewerbebetrieb, dem Umsatz oder nach ähnlichen Anhaltspunkten erfolgt, ist für die Veranlagung zur Mindestkirchensteuer allein das Einkommen maßgebend.

VII. D a s k i r c h l i c h e B e s t e u e r u n g s - r e c h t .

Wie bei jeder Steuer so muß man auch bei der Kirchensteuer unterscheiden zwischen der Gesetzgebungs-, der

34) BStBl. 1958 I S. 412 ff.

Ertrags - und der Verwaltungshoheit. Die Verwaltung der Kirchensteuer und der aus ihnen zufließende Ertrag stehen den Religionsgesellschaften zu, da die Kirchensteuer eine Steuer der Religionsgesellschaften ist. Für die katholischen Diözesen nimmt Mörsdorf ¹⁾ die Gesetzgebungshoheit in Anspruch, da es sich bei dem Besteuerungsrecht um ein eigenes Hoheitsrecht handle, das unabhängig vom Staat bestehe. Wie schon unter V § 2 ²⁾ ausgeführt, kann das Besteuerungsrecht, soweit es mit einer öffentlich-rechtlichen Zwangsbeitreibungsbefugnis ausgestattet sein soll, nur vom Staate verliehen werden. Insoweit steht dem Staat die Gesetzgebungshoheit über Kirchensteuern zu. Gemäß Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 6 RV sind die Landesgesetzgeber für eine gesetzliche Regelung des Kirchensteuerrechts zuständig, da das Besteuerungsrecht " nach Maßgabe der l a n d e s r e c h t l i c h e n Bestimmungen " verliehen wurde.

Dem Landesgesetzgeber bleibt es jedoch überlassen, welchen religionsgesellschaftlichen Verwaltungseinheiten er das Besteuerungsrecht verleihen will.

§ 1 Träger des Besteuerungsrechts.

a) Notwendige Erfordernisse für eine kirchliche Besteuerung.

Nicht mit jedem religionsgesellschaftlichen Verbands ist begriffsnotwendig die Fähigkeit zur Ausübung eines Besteuerungsrechts verknüpft. Für diese Fähigkeit wird vielmehr vorausgesetzt, daß eine rechtliche Befugnis des Verbandes zur Besteuerung besteht und eine zur wirksamen Handhabung dieser Befugnis hinreichende rechtliche Organisation vorhanden ist ³⁾.

1) Mörsdorf aaO. S. 459 wenn hier auch nicht die Gesetzgebungshoheit wörtlich erwähnt ist, so umfaßt doch das " eigene Hoheitsrecht " auch diese.

2) S. 31 f

3) vgl. Art. 137 Abs. 6 WRV: " welche Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind ".

Die rechtliche Befugnis zur Besteuerung ergibt sich aus den Bestimmungen der staatlichen Kirchensteuergesetze. An die notwendige rechtliche Organisation werden verschiedene Voraussetzungen gestellt, die insgesamt vorhanden sein müssen.

Aus steuerrechtlichen Gründen ergibt sich das Erfordernis der Rechtspersönlichkeit. Es muß notwendig ein Subjekt vorhanden sein, welches das Besteuerungsrecht ausübt. Religionsgesellschaftliche Verbände, denen eine Rechtssubjektivität fehlt, können ein Besteuerungsrecht nicht ausüben.

Da das Besteuerungsrecht seiner Natur nach dem öffentlichen Recht zugehört, muß die Rechtspersönlichkeit öffentlich-rechtlichen Charakter tragen. Ob im konkreten Falle eine solche Rechtspersönlichkeit anzunehmen ist, entscheidet nicht das kirchliche, sondern das staatliche öffentliche Recht.

Weiterhin setzt das Besteuerungsrecht die Einrichtung der Selbstverwaltung des Verbandes voraus ⁴⁾. Ein kirchlicher Verband, der keine eigenen Organe zur Ausübung des Besteuerungsrechts besitzt, kann nicht Träger dieses Rechts sein. Denn Selbstverwaltung bedeutet, daß die jeweils Beteiligten ihre " eigenen Angelegenheiten " selbstverantwortlich betreuen sollen ; sie weist auf ein Eigenleben des Trägers der Selbstverwaltung hin ⁵⁾. Ohne eigene Organe ist ein Eigenleben aber nicht möglich. Außerdem geht der Begriff der Selbstverwaltung von einem körperschaftlichen Zusammenschluß der spezifisch Beteiligten aus ⁶⁾. Das so entstehende Rechtssubjekt ist dank seiner Rechtsfähigkeit von den Religionsgesellschaften als solchen gesondert und ihnen doch wieder zugeordnet. Als Steuersubjekte scheiden somit alle die kirchlichen Verbände aus, die eine solche Rechtsfähigkeit nicht besitzen.

4) vgl. Giese aaO. S. 501.

5) vgl. Forsthoff aaO. S. 419.

6) vgl. Handwörterbuch der Sozialwissenschaften Bd. 9 S. 223.

Bei den Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts sind diese Voraussetzungen einer Selbstverwaltungskörperschaft ohne weiteres gegeben, während die ihnen eingegliederten Verbände, denen nicht die Eigenschaft einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zukommt (z.B. Caritasverband, Missionsgesellschaften), diese Wesensmerkmale nicht erfüllen.

Die Ausübung des Besteuerungsrechts braucht jedoch nicht notwendig durch kirchliche Organe zu erfolgen, sondern kann auch staatlichen Behörden übertragen werden, sofern diese im Auftrage der Religionsgesellschaften und nicht als Organe des staatlichen Steuerverbandes tätig werden.

Als kirchliche Steuersubjekte können in Frage kommen: die Einzelkirchengemeinden, die Gesamtkirchengemeinden, die Landeskirchen und die Diözesen bzw. die diesen Organisationen gleichzusetzenden Verbände der anderen Religionsgesellschaften.

b) Die kirchlichen Steuersubjekte nach den älteren Kirchensteuergesetzen.

Die Pfarrgemeinden haben als erste kirchlichen Steuerträger das Besteuerungsrecht ausgeübt. Später als die Pfarrgemeinden nahmen die Landeskirchen bzw. Diözesen das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch.

In Gebieten des ehemaligen preußischen Staates waren Träger des kirchlichen Besteuerungsrechts regelmäßig die einzelnen Kirchengemeinden und Parochialverbände ⁷⁾ (Ein Parochialverband entsteht dann, wenn Kirchengemeinden in mehrere unter einem gemeinsamen Pfarramt nicht verbundene Einzelgemeinden geteilt werden). Doch gab es daneben gemäß

7) vgl. § 1 des Kirchengesetzes, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Parochialverbänden der evangelischen Landeskirche der älteren Provinzen vom 26. Mai 1905 (KGBI. S. 31); § 1 des Gesetzes, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden vom 14. Juli 1905 (PrGS. S. 281).

dem " Gesetz, betreffend die Bildung kirchlicher Hilfsfonds für neu zu errichtende katholische Pfarrgemeinden " vom 29. Mai 1903 ⁸⁾ das Recht der bischöflichen Behörde, " einen Diözesanhilfsfond zu bilden, für welchen alljährlich eine Umlage bis zu einem Prozent der von den katholischen Gemeindegliedern zu zahlenden Staatseinkommensteuer erhoben werden darf ". Hierbei handelte es sich jedoch nicht um ein Besteuerungsrecht der Diözesen. Die Diözesen konnten ihren Bedarf nur durch Umlagen auf die Pfarreien deden. Die einzelnen Kirchengemeinden hatten darin freie Hand, wie sie die auf sie entfallende " Diözesansteuer " aufbringen wollten, ob durch Kirchensteuer, freiwillige Beiträge oder sonstwie ⁹⁾.

In Bayern stand gemäß der Kirchengemeindeordnung vom 24. November 1912 ¹⁰⁾ den einzelnen Kirchengemeinden das Besteuerungsrecht zu. Die protestantische Kirche Bayerns rechts des Rheins und die Vereinigte (unierte) protestantische Kirche der Pfalz hatten auf Grund des Gesetzes vom 15. August 1908 ¹¹⁾ ein eigenes Besteuerungsrecht. Durch das " Religionsgesellschaftliche Steuergesetz " vom 27. Juli 1921 in der Fassung der Gesetze vom 1. August 1923 und 27. Juni 1927 ¹²⁾, das die Kirchengemeindeordnung außer Kraft setzte, wurde nur noch den Landeskirchen bzw. den Diözesen das Besteuerungsrecht zugebilligt.

In Baden waren neben den einzelnen Kirchengemeinden ¹³⁾ schon sehr früh die Landeskirchen ¹⁴⁾ Träger des Besteuerungs-

8) PrGS S. 182.

9) vgl. Schmedding-Linneborn: Kommentar zum Kirchensteuergesetz Paderborn 1929 S. 198.

10) Bayer GVBl. 1912 S. 911,

11) Bayer GVBl. 1908 S. 513,

12) Bayer GVBl. 1923 S. 351, 1927 S. 223,

13) Gesetz vom 26. Juli 1888/25. Juni 1896; 20. November 1906/8. August 1910, zitiert bei H. Faber: Die Kirchensteuern in Bayern. Diss. Erlangen 1913 S. 9.

14) Gesetz vom 18. Juni 1922/20. November 1906; 15. August 1908/8. August 1910, ebenfalls zitiert bei H. Faber aaO. S. 9.

rechts.

Während man in Württemberg bis 1924 nur das Recht der Kirchengemeinde auf Erhebung von Kirchensteuern kannte¹⁵⁾, wurden durch " Das Württembergische Gesetz über die Kirchen " vom 3. März 1924¹⁶⁾ sowohl die Landeskirchen als auch die Kirchengemeinden ermächtigt, " für ihre Bedürfnisse Steuern zu erheben ".

In Hessen waren schon seit dem Gesetz vom 23. April 1875¹⁷⁾ / 30. März 1901¹⁸⁾ sowohl bei der katholischen als auch evangelischen Kirche die Kirchengemeinden, Kirchenverbände und die Gesamtkirchen Träger des Besteuerungsrechts.

In den übrigen deutschen Gebieten waren z.T. die Kirchengemeinden allein Träger des Besteuerungsrechts, oder es stand außerdem noch den Landeskirchen ein solches zu.

c) Die Träger des Besteuerungsrechts nach den gültigen Kirchensteuergesetzen.

Die Frage nach dem Träger des Besteuerungsrechts läßt sich nicht durch einen Hinweis auf das Landes- oder Ortskirchensteuersystem beantworten. Die Art und Weise der Steuererhebung sagt nichts darüber aus, wer Gläubiger der Kirchensteuer bzw. des Kirchgeldes ist¹⁹⁾. Ebenso wenig kann jeder kirchliche Verband, dem die Voraussetzungen für das Besteuerungsrecht eigen sind, Inhaber dieses Rechts sein. Welcher kirchliche Verband Gläubiger der Kirchensteuer ist, wird ausdrücklich in den Kirchensteuergesetzen oder Kirchensteuerordnungen geregelt.

15) Gesetz vom 14. Juni 1887/22.Juli 1906 für die evangelisch-lutherischen Kirchengemeinden ; Gesetz vom 14. Juni 1887/22.Juli 1906 für die katholischen Kirchengemeinden, Faber aaO. S. 7/8.

16) RegBl. S. 93.

17) RegBl. 262

18) vgl. Giese aaO. S. 173.

19) Nach § 2 der KiStO der katholischen Diözesen in Nordrhein-Westfalen kann Gläubiger der Kirchensteuer nur die Diözese sein. Trotzdem kann aber die Ortskirchengemeinde im Auftrage der Diözese die Kirchensteuer erheben.

Bei der Neuregelung der Kirchensteuern nach 1945 haben sowohl die gemeinschaftlichen als auch die gemeindlichen Steuerverbände das Besteuerungsrecht erhalten ²⁰⁾. Gemeinschaftliche Steuerverbände sind die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften ²¹⁾, zu den gemeindlichen Steuerverbänden gehören die Kirchengemeinden, Gesamtkirchengemeinden bzw. die von den weltanschaulichen Gemeinschaften eingerichteten gemeindlichen Verbände.

Der Umfang des Besteuerungsrechts der einzelnen kirchlichen Steuerverbände wurde in den Kirchensteuergesetzen unterschiedlich geregelt. In Bayern sind Gläubiger des Kirchgeldes nur die gemeindlichen Steuerverbände, Gläubiger der Kirchensteuern, die hier Kirchenumlagen genannt werden, nur die gemeinschaftlichen Steuerverbände ²²⁾. In Niedersachsen, Hessen, Rheinland-Pfalz und Baden-Württemberg besitzen sowohl die gemeinschaftlichen als auch gemeindlichen Steuerverbände das Gläubigerrecht über alle Kirchensteuerarten. Für Nordrhein-Westfalen besteht eine gesetzliche Sonderregelung, da Gläubiger des Kirchgeldes nur die gemeindlichen Steuerverbände ²³⁾, Gläubiger der Kirchensteuern nach dem VOL-Einheitswert nur die gemeinschaftlichen Steuerverbände ²⁴⁾ sind. Für die übrigen Kirchensteuerarten besitzen sowohl die gemeindlichen als auch die gemeinschaftlichen Steuerverbände das Besteuerungsrecht.

Für den jeweiligen Träger des kirchlichen Besteuerungsrechts ist von Bedeutung, inwieweit es zu seiner freien

20) vgl. Art. 1,4 des KiStG für Bayern, (Liermann: Kirchen und Staat Bd. II S. 190), Art. 1 des Landes-KiStG für Baden (Liermann aaO. S. 50), Art. 2 des Orts-KiStG für Baden (Liermann aaO. S. 57), § 2 des Gesetzes über die Kirchensteuerverwaltung in Württemberg (Liermann aaO. S. 133), § 3 des KiStG für Hessen (Liermann aaO. S. 246 § 2 des KiStG für Niedersachsen (Liermann aaO. S. 261), § 2 des KiStG für Nordrhein-Westfalen (NWGBL. 1955 S. 229), § 2 des KiStG für Rheinland-Pfalz (Liermann aaO. S. 310).

21) Für die katholische Kirche gilt als gemeinschaftlicher Steuerverband die Diözese.

22) Art. 3 des KiStG für Bayern,

23) § 2 des KiStG.

24) § 2 des KiStG; die Kirchensteuer vom VOL-Einheitswert

Verfügung steht. Die freie Verfügungsgewalt läßt sich bestimmen nach dem Inhalt des Besteuerungsrechts, dessen Darstellung nunmehr erforderlich wird.

§ 2 Inhalt des Besteuerungsrechts.

Inhalt des Besteuerungsrechts ist die Befugnis der kirchlichen Steuerverbände, von steuerpflichtigen Personen in Geld bestehende Zwangsleistungen zu erheben²⁵⁾.

Die Erhebung solcher Zwangsleistungen war früher allgemein beschränkt auf die " Befriedigung der Bedürfnisse ". " Die Kirchengemeinden sind berechtigt, zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse Steuern zu erheben. Von dieser Befugnis ist nur Gebrauch zu machen, soweit die sonstigen verfügbaren Einnahmen zur Befriedigung der Bedürfnisse nicht ausreichen, insbesondere soweit die erforderlichen Geldmittel und Leistungen nicht nach bestehendem Rechte aus dem Kirchenvermögen entnommen werden können, oder vom Patron oder sonst speziell Verpflichteten gewährt werden"²⁶⁾.

In den gesetzlichen Bestimmungen und Ausführungsanweisungen wurde es jedoch ganz überwiegend unterlassen, eine bestimmte Umgrenzung des Begriffs " Bedürfnisse " zu geben. Eine Ausnahme machten für das badische Kirchensteuerrecht jeweils die Art. 2 des Landeskirchensteuergesetzes

wird von Steuerpflichtigen erhoben, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft haben, auf die die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft (VOL) vom 2. März 1949 (WiGBI. S. 95; StuzBl. S. 158) Anwendung findet.

25) vgl. Giese aaO. S. 531; daß Giese hier von Zwangsleistungen spricht, kommt daher, daß Steuern nach der damaligen Terminologie zu den " Beiträgen " gerechnet wurden.

26) § 1 des preußischen Ges., betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden vom 14. Juli 1905; entsprechend § 1 des Ges. für die Evangelischen Kirchengemeinden vom 26. Juni 1905; §§ 17, 23 des Staatsgesetzes über die Kirchen für Württemberg vom 3. März 1924.

und des Ortskirchensteuergesetzes vom 30. Juni 1922. Diese gesetzlichen Bestimmungen, die den Umkreis der Bedürfnisse festlegten, konnten aber nur eine beispielhafte Aufzählung gemeint haben, die der Ergänzung fähig war. Denn die Bedürfnisse sind entsprechend den kirchlichen Zwecken unbegrenzt und lassen sich nur durch Erwägung und Entscheidung des Einzelfalles feststellen. Der Berücksichtigung des jeweils zu entscheidenden Einzelfalles entsprach es, wenn es gestattet war, für Ausgaben, deren Notwendigkeit längere Zeit vorausszusehen war, zur Ansammlung der erforderlichen Mittel in den der tatsächlichen Verausgabung vorangehenden Jahren die Steuerkraft in Anspruch zu nehmen. 27).

Da das Besteuerungsrecht erst dann, wenn die eigenen Einnahmequellen für die Befriedigung der Bedürfnisse nicht mehr ausreichten, ausgeübt werden durfte, war die Befugnis der Steuererhebung nur s u b s i d i ä r. Wenn auch die Kirchengemeinden vor Inanspruchnahme der Steuerkraft nicht unbedingt alle im Bereich des Möglichen liegenden Einnahmequellen ausschöpfen mußten, so wurde doch dadurch nicht der subsidiäre Charakter des Besteuerungsrechts aufgehoben.

In den nach 1945 erlassenen Kirchensteuergesetzen ist diese Bindung von Steuererhebung an " Befriedigung der Bedürfnisse " außer in den Kirchensteuergesetzen für Baden²⁸ nicht beibehalten worden. Die Landesgesetzgeber haben davon abgesehen, den Inhalt des Besteuerungsrechts einzuschränken. Sie haben lediglich die Gläubigerrechte der einzelnen kirchlichen Steuerverbände und den Kreis der Staatssteuern bestimmt, nach deren Maßstab Kirchensteuern erhoben werden dürfen.

Die Erhebung der Kirchensteuern im Wege des Zwangsbeitragsverfahrens wird jedoch von der Genehmigung der Kirchensteuerordnungen und des Steuerhebesatzes durch den Staat abhängig gemacht²⁹). Dadurch übt der Staat eine Aufsicht in Kirchensteuern aus. Steht dieses staatliche Genehmigungsrecht in Übereinstimmung mit der staatskirchlichen Ordnung, wie sie in Art. 140 GG iVm. Art. 136,

27) vgl. Thiele: Das Kirchensteuerrecht der Westzonen. Herne 1948 S. 10.

137,138,139 und 141 RV verfassungsrechtlich bestimmt ist? Hat dieses staatliche Aufsichtsrecht weiterhin Auswirkung auf das kirchliche Besteuerungsrecht insoweit, daß es seinen subsidiären Charakter auch weiterhin beibehält?

§ 3 Die Staatsaufsicht über Kirchensteuern.

Daß eine richterliche Nachprüfung in Kirchensteuern mit der Stellung der Religionsgesellschaften im west-deutschen Staat vereinbar ist, wurde schon im Abschnitt v³⁰⁾ nachgewiesen. Staatliche Gerichte können aber erst dann tätig werden, wenn sie um Rechtsschutz angerufen werden. Die Religionsgesellschaften sind aus den letzten geschichtlichen Verflechtungen mit einer staatlichen Kirchenhoheit entlassen worden, stehen zugleich aber fester in der Ordnung des politischen Gemeinwesens³¹⁾. "Die Kirchen sind, auch soweit sie öffentlich-rechtliche Körperschaften sind, nicht wie andere öffentliche Körperschaften dem Staate eingegliedert. Der Staat geht vielmehr von ihrer Unabhängigkeit und Eigenständigkeit aus, überläßt es ihnen, sich in Freiheit und Selbstbestimmung ihre eigene Grundordnung - die kirchliche Verfassung - zu geben und beschränkt sich darauf, diese Verfassung anzuerkennen "³²⁾. Jedoch verleiht der Staat den Religionsgesellschaften den Status der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, wenn er auch die großen " Kirchen als mit eigenen ursprünglichen hoheitlichen Funktionen "³³⁾ (z.B. Gewalt, Ämter, Amtsträger, Disziplinaranerkenntnisse) vorfindet. Diese Verleihung besagt aber keineswegs, daß die Religionsgesellschaften nunmehr in den Staatsorganismus eingegliedert sind. Die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften sind nicht mit den Körperschaften gleichzusetzen, die ihre Hoheitsrechte vom Staat herleiten und deshalb der Staatsaufsicht unterliegen.

28) Art. 2 des Landeskirchensteuergesetzes v. 1922 idF. des Ges. vom 28.2.1951 und 28.6.1951; Art. 2 Ortskirchensteuergesetz von 1922 idF. des Ges. vom 28.2.1952 und 28.6.1951.

29) z.B. § 1 der VO zur Durchführung des Kirchensteuergesetzes von Nordrhein-Westfalen (GVBl. 1956 S. 99), §§ 1,2 zur Durchführung des Kirchensteuergesetzes von Hessen vom 15. Juni 1950 (GVBl. S. 108), §§ 4,5 des Kirchensteuergesetzes für Niedersachsen vom 21.12.1948.

Aus der Stellung der Religionsgesellschaften als öffentlich-rechtliche Körperschaften kann eine Staatsaufsicht in Kirchensteuern nicht hergeleitet werden.

Da es sich beim Kirchensteuerwesen im Verhältnis zwischen Staat und Kirche zumindest um eine gemeinsame Angelegenheit handelt ³⁴⁾, ist eine Staatsaufsicht gerechtfertigt.

Dem Staat kann es nicht gleichgültig sein, wie stark das Kirchensteuerrecht in die sozialen und wirtschaftlichen Interessen seiner Staatsbürger eingreift. Die zulässige Höhe der Kirchensteuer muß sich nach der anderweitigen Staats- und Gemeindesteuerbelastung der Bevölkerung richten. Die Staatsaufsicht hat weiterhin ihren Sinn darin zu vermeiden, daß unnötige Kirchensteuern erhoben werden. Alles, was mit diesen Aufgaben zu vereinbaren ist, unterliegt der Staatsaufsicht. Dabei darf es aber nicht so weit kommen, daß eine kirchenpolitische Ministerialabteilung und ihre Bürokratie an die Bräuche eines beamtenmäßig bestimmten Obrigkeitsstaates ³⁵⁾ wieder anknüpfen. Die Staatsaufsicht findet ihre Schranken an der Herrschaftsgewalt der Religionsgesellschaften als einer ursprünglichen Gewalt zu eigenem Recht ³⁶⁾.

30) S. 31 ff

31) Dies zeigt sich besonders an dem Mitwirken beim Rundfunk und der Filmselbstkontrolle. Dieser Öffentlichkeitsanspruch der Kirchen bedeutet keine Teilhabe der Kirchen an staatlichen Dingen, sondern die Forderung der Kirchen als geistliche Gemeinschaften, in freier Einwirkung auf die Öffentlichkeit ihr Wächteramt auszuüben und ihre Verkündigung in den Formen des öffentlichen Lebens wahrzunehmen.

32) Urteil des BGH vom 18.2.1954, BGHZ 12/S. 323.

33) H. Peters in Gegenwartsfrage des Staatskirchenrechts VVDStRL 11 (1954) S. 187/188.

34) vgl. V § 2, S. 32

35) vgl. W. Weber VVDStRL

36) Holtkotten: BK zu Art. 140 GG S. 6.

Der Inhalt des in den Kirchensteuergesetzen vorbehaltenen staatlichen Genehmigungsrechts besteht nach der tatsächlichen Handhabung somit darin, zwischen den Interessen seiner Staatsbürger und denen der Religionsgesellschaften abzuwägen. Weder eine zu starke steuerliche Beanspruchung seiner Bürger noch ein Nichterfüllenkönnen der auch im Interesse des Staates stehenden Aufgaben der Religionsgesellschaften seitens dieser wegen mangelnder Finanzkraft kann dem Staate gleichgültig sein. Alle zu einer solchen Abwägung erforderlichen Nachprüfungen³⁷⁾ beeinträchtigen nicht die Herrschaftsgewalt der Religionsgesellschaften. Eine Überprüfung, ob die Kirchensteuern zweckentsprechend verwendet werden, würde jedoch in die inneren Angelegenheiten der Religionsgesellschaften eingreifen. Das Verwalten der Kirchensteuern ist eine Selbstverwaltungsaufgabe, in die einzugreifen die staatskirchenrechtliche Ordnung verbietet³⁸⁾.

Dieses durch die Bestimmungen des Bonner Grundgesetzes vorgegebene organisatorische Verhältnis zwischen Staat und Kirche muß den Charakter des Besteuerungsrechts verändern. Der subsidiäre Charakter der Kirchensteuer wurde früher bestimmt durch die Abhängigkeit der Steuererhebung von der vorherigen Ausschöpfung der Geldmittel und Leistungen aus dem Kirchenvermögen. Da eine gesetzliche Bestimmung dieser Art der Kirchensteuererhebung ausser im badischen Kirchensteuerrecht heute fehlt, bei der staatlichen Genehmigung des Steuerhebesatzes nur ein Ausgleich zwischen der Belastung der Steuerpflichtigen und den erforderlichen finanziellen Mitteln der Religionsgesellschaften gesucht wird, hat das Besteuerungsrecht der Religionsgesellschaften sein Wesensmerkmal der " Befriedigung der Bedürfnisse " des Steuerträgers verloren. Es ist von den kirchlichen Einnahmen aus anderen Rechtsverhältnissen unabhängig geworden. Das Besteuerungsrecht kann nach der heutigen staatskirchenrechtlichen Lage nur ein p r i m ä r e s Recht der Religionsgesellschaften sein.

37) z.B. ob der kirchliche Etat ordnungsmäßig aufgestellt wurde und der Kirchensteuerbeschluß rechtmäßig zustande gekommen ist, ob die Einnahmen aus Kirchensteuern nicht unwesentlich die kirchlichen Ausgaben übersteigen.

38) Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 3 RV.

Nur mit einem primären Besteuerungsrecht ist ein horizontaler Finanzausgleich zwischen den Diözesen bzw. Landeskirchen, bei denen die Kirchensteuergläubiger, die finanzielle Hilfe leisten wollen, Steuern über ihren Bedarf erheben, zu vereinbaren. Die Zulässigkeit eines solchen horizontalen Finanzausgleichs ohne eine staatliche Ermächtigung dazu ergibt sich aus dem heutigen Rechtscharakter der Kirchen und der staatskirchenrechtlichen Ordnung. Die Kirchen, ausgestattet mit immanenten ursprünglichen Rechten und Aufgaben, haben den öffentlichen Status von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Ihr ihnen ursprünglich zustehendes Selbstbestimmungsrecht wird ihnen außerdem vom Staate gewährleistet (Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 3 Satz 1 WRV). Seinem Umfang nach umfaßt das Selbstbestimmungsrecht die ungeschmälerte "Verwaltung" der eigenen Angelegenheiten. Eine eigene Angelegenheit der Religionsgesellschaften ist ihre Vermögensverwaltung³⁹⁾. Im Gegensatz zur Besteuerungsbefugnis als solcher, die bei ihrer Verwirklichung eine tief in die bürgerlichen Verhältnisse eingreifende Belastung ist, die bis zu den schwersten Maßnahmen staatlicher Zwangsgewalt (z.B. Zwangsvollstreckung, Offenbarungseid, Haft, Zwangsversteigerung) führen und daher keine innere Angelegenheit mehr sein kann, gehört der Besteuerungszweck der Kirchensteuer zu den eigenen Angelegenheiten der Kirchen; denn der Besteuerungszweck der Kirchensteuer wird von der Vermögensverwaltung umfaßt. Ein horizontaler Finanzausgleich ist nur ein Teil dieser Vermögensverwaltung. Somit kann ein solcher Finanzausgleich nicht abhängig gemacht werden von einer staatlichen Ermächtigung dazu.

Auch für die Landeskirchen bzw. Diözesen, die gemäß den badischen Kirchensteuergesetzen ihr Besteuerungsrecht ausüben, besteht die Möglichkeit eines horizontalen Finanzausgleichs. Selbst wenn die in den badischen Gesetzen festgesetzte Abhängigkeit der Kirchensteuererhebung von den "Bedürfnissen" des Steuerträgers (Art. 1 Abs. 1 Landeskirchensteuergesetz, Art. 2 Abs. 1 Ortskirchensteuergesetz) mit der heutigen staatskirchenrechtlichen Ordnung zu vereinbaren wäre, könnte ein solcher Finanzausgleich von einer

39) Mikat aaO. S. 187; Hesse: Der Rechtsschutz S. 69.

Regelung durch ein staatliches Gesetz nicht abhängig gemacht werden. Ein horizontaler Finanzausgleich gehört, wie nachgewiesen wurde, als Teil der kirchlichen Vermögensverwaltung zu den inneren Angelegenheiten der Kirchen, in die der Staat nicht eingreifen darf. Nur bei der Feststellung, ob bei der Verwirklichung der Besteuerungsbefugnis die Beziehung Hebesatz - Bedürfnisse berücksichtigt worden ist, könnte Einfluß auf einen horizontalen Finanzausgleich ausgeübt werden.

VIII. Die Kirchensteuerpflicht.

Die Kirchensteuerpflicht stellt die Verpflichtung des Steuerschuldners dar, die ihm vom Kirchensteuergläubiger unter Beobachtung der gesetzlichen Vorschriften auferlegte Steuer zu entrichten. Sie ist begrifflich das Gegenstück zum Besteuerungsrecht. Da bei der kirchlichen Gegenwartbesteuerung eine Steuerpflicht schon mit der Geburt beginnen kann, ist die Kirchensteuerpflicht an ein bestimmtes Lebensalter nicht gebunden.

In bezug auf den einzelnen Steuerpflichtigen ist die Kirchensteuerpflicht an bestimmte gesetzliche Voraussetzungen gebunden. Hauptsächlich sind es die beiden Voraussetzungen:

- a) Zugehörigkeit zur Religionsgesellschaft,
- b) Wohnsitz im Bezirk des Steuer erhebenden Steuerträgers.

Hierdurch wird die Kirchensteuer als Mitgliedsteuer bestimmt, da die Religionsgesellschaften nur über ihre Angehörigen Hoheitsgewalt auszuüben vermögen. Darüberhinaus kennt nur das badische Ortskirchensteuergesetz vom 30.6. 1922 noch eine Kirchensteuerpflicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Landesbezirk Baden Grundbesitz haben oder einen Gewerbebetrieb

ausüben ¹⁾.

Im allgemeinen wird sich die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Religionsgesellschaft unschwer bestimmen lassen. Der Eintritt in eine Religionsgesellschaft vollzieht sich nach dem jeweiligen Satzungsrecht der betreffenden Gemeinschaft ²⁾. Die Zugehörigkeit zur Religionsgemeinschaft geht mit Auswirkung auf die Kirchensteuerpflicht nur verloren, wenn der betreffende Bekenntnisangehörige den Austritt aus der Gemeinschaft, der er angehört hat, in den Formen des für das Gebiet in Frage kommenden Kirchnaustrittsgesetzes erklärt hat. Ein bestimmtes Lebensalter ist für die Zugehörigkeit nicht vorgeschrieben.

Zugehörigkeit zum Bekenntnis und Zugehörigkeit zu der Organisation, die rechtlich als Trägerin des Bekenntnisses auftritt, sind gewöhnlich miteinander verbunden. Nur bei einigen Angehörigen des römisch-katholischen und der evangelischen Bekenntnisse können von dieser Regel Ausnahmen auftreten. Ein Katholik, der sich vorübergehend in einer anderen Diözese aufhält, gehört zwar weiterhin dem katholischen Bekenntnis an, nicht aber der Diözese seines Aufenthaltsortes. " Evangelisch " im Sinne der Kirchensteuergesetze waren nach der ständigen Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts ³⁾ die Angehörigen von allen Religionsgesellschaften, welche sich zu den Grundsätzen der deutschen Reformation mit ihrem Schriftprinzip (die Heilige Schrift ist die einzige Quelle des christlichen Glaubens und Lebens) und Heilsprinzip (Rechtfertigung allein durch den lebendigen Glauben) bekannten, wobei nicht unbedingt erforderlich war, daß ihr Bekenntnis in allen seinen Bestandteilen sich entweder als lutherisch oder reformiert kennzeichnete.

1) Art. 13 Abs. 1 des Ortskirchensteuergesetzes vom 30. Juni 1922 (GVBl. S. 501) idF. des Gesetzes vom 28. Mai 1940 (GVBl. S. 64) ; in Südbaden: Der Gesetze vom 28. Februar 1952 (GVBl. S. 48) und vom 28. Juni 1951 (GVBl. S. 119) ; in Nordbaden: Der Gesetze Nr. 1044 vom 22. November 1949 (RegBl. S. 222) und Nr. 410 vom 21. Januar 1952 (RegBl. S. 3).

2) Dies wird im Regelfall der Empfang der Taufe oder das Bekenntnis der Glaubensvorschriften sein.

3) vgl. Urteil des OVG Bd. 83 S. 193.

Dadurch sollte für den Bereich des Kirchensteuerrechts die durch die Vielfalt der evangelischen Bekenntnisse hervorgerufene schwierige Feststellung der Bekenntniszugehörigkeit einheitlich ermöglicht werden. Eine weitere Wirkung auf die kirchenrechtliche Mitgliedschaft, durch die die Zugehörigkeit zur Organisation des Bekenntnisses erworben wird, sollte dadurch nicht hervorgerufen werden. Entscheidend für die Kirchensteuerpflicht war nur die Zugehörigkeit zum evangelischen Bekenntnis, nicht die kirchenrechtliche Mitgliedschaft ⁴⁾.

Gegen diese höchstrichterliche Bestimmung des " Evangelisch " bestehen Bedenken aus Art. 4 Abs. 1 GG. " Evangelisch " ist man nicht einfach durch persönlichen Entschluß; " evangelisch " auch i.S.d. Kirchensteuergesetze kann nur der sein, der Mitglied einer " evangelischen " Landeskirche oder " evangelischen " Kirchengemeinde ist. Die einzelnen " evangelischen " Landeskirchen unterscheiden sich voneinander außer durch ihre territoriale Ausdehnung vor allem durch ihr Bekenntnis; dies ist entweder " evangelisch-lutherisch " oder " evangelisch-reformiert ". Allein in den unierten " evangelischen " Landeskirchen bestehen Kirchengemeinden " evangelisch-lutherischen " Bekenntnisses und solche " evangelisch-reformierten " Bekenntnisses nebeneinander fort.

Zu den " evangelischen " Bekenntnissen sind daher nur das " evangelisch-lutherische " und das " evangelisch-reformierte " Bekenntnis zu zählen. Da diese beiden Bekenntnisse ihre Glaubensüberzeugungen in bekenntnisgemäßen Ausarbeitungen niedergelegt haben ⁵⁾, kann nur derjenige als " evange-

4) So konnte es vorkommen, daß der Kirchensteuerpflichtige seine Steuern an eine Landeskirche bezahlte, der er kirchenrechtlich nicht angehörte. Um gerichtlichen Streitigkeiten über die Kirchenmitgliedschaft vorzubeugen, hat das Staatsgesetz über die Kirchen in Württemberg vom 3. März 1924 im § 27 Abs. 1 Satz 2 bestimmt:

" Personen, die dem Bekenntnis einer auswärtigen evangelisch-lutherischen, reformierten oder unierten Kirche angehören, stehen den Angehörigen der evangelischen Landeskirche gleich, sofern sie nicht einer anderen Religionsgesellschaft angehören ".

lisch " bezeichnet werden, der sich zu diesen Konfessionschriften oder Artikeln bekennt. Wer hingegen Mitglied einer Religionsgemeinschaft ist, die sich mehr oder weniger zu diesen Bekenntnisschriften bekennt, kann nicht als " evangelisch " im Sinne der seit der Confessio Augustana überlieferten Bekenntnisse angesehen werden. Vielmehr wird hier einem andersartigen Bekenntnis nach außen Ausdruck verliehen.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 GG sind die Freiheit des Glaubens, die Freiheit des Gewissens und die Freiheit des religiösen und weltanschaulichen Bekenntnisses unverletzlich. Dabei ist unter Glaubens - und Gewissensfreiheit die Freiheit zu verstehen, zu glauben oder nicht zu glauben, was man will, unter Bekenntnisfreiheit die Freiheit, diesem Glauben oder Unglauben nach außen Ausdruck zu verleihen ⁶⁾. Wie oben ausgeführt wurde, gehören alle diejenigen Religionsgemeinschaften nicht mehr dem " evangelischen " Bekenntnis an, die sich nicht zu a l l e n Konfessionsschriften und Artikeln bekennen. Es bedeutet somit einen Verstoß gegen das den Religionsgemeinschaften und ihren Mitgliedern zustehende Grundrecht der Bekenntnisfreiheit, wenn diese trotz ihrer Unterschiede zu den " evangelischen " Bekenntnissen gerechnet werden ⁷⁾, selbst wenn damit eine kirchenrechtliche Mitgliedschaft nicht hervorgerufen werden soll.

Die einzelnen evangelischen Landeskirchen haben in ihren Kirchenordnungen dieser Bekenntnisfreiheit nur zum Teil und unterschiedlich Rechnung getragen. Einige Landeskirchen nehmen alle " Evangelischen ", die am Ort wohnen oder aber zuziehen, als Kirchenmitglieder in Anspruch ⁸⁾,

5) Lutherisches Bekenntnis: Konkordienbuch; die drei altkirchlichen Symbole, die Augsburger Konfession und die Apologie; die Schmalkaldischen Artikel mit dem angehängten Traktat; der kleine und der große Katechismus, sowie die Konkordienformel. Doch daneben gibt es noch andere bekenntnisgemäße Ausarbeitungen. Reformierte Kirche: vorcalvinische Bekenntnisse, Zwingli's Konfession, Basler Konfession; calvinisches Bekenntnis; Confessio Scotica; Dillenburger Bekenntnis; Heidelberger Katechismus.

6) vgl. v. Mangoldt: GG Anm. 2 zu Art. 4; v. Mangoldt-Klein: Art. 4 GG Anm. III 1; Holtkotten: BK Anm. II 4 C zu Art. 140.

andere Kirchen beschränken sich auf ihre besondere reformatorische Konfession und beanspruchen als Glieder nur Angehörige ihres besonderen Konfessionsstandes ⁹⁾. Niemals aber werden in den Kirchenordnungen als "evangelisch" in Anspruch genommen die Mitglieder von sogenannten evangelischen Freikirchen oder Sekten ¹⁰⁾.

Für die Feststellung des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes finden die §§ 13 und 14 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 ¹¹⁾ in Kirchensteuer-sachen entsprechende Anwendung. Danach bedeutet Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt nicht eine rechtsgeschäftliche Willenserklärung, sondern eine tatsächliche Gestaltung der Dinge. Die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches über den Wohnsitz finden keine Anwendung. Zwar wurde im Bereich der preußischen Steuergesetze gemäß der Ausführungsanweisung zu § 2 des Kirchensteuergesetzes vom 26. Mai 1905 der Wohnsitz im Sinne der Vorschriften des bürgerlichen Rechts bestimmt, doch galten nach dem Erlass des Steueranpassungsgesetzes dessen Bestimmungen über den "Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt".

Außer der Zugehörigkeit zur Religionsgesellschaft und dem Wohnsitz im Bezirk des Steuer erhebenden Steuerverbandes

-
- 7) Parallel läge der Fall, wenn die Altkatholiken als "römisch-katholisch" bezeichnet würden, weil sie sich mehr oder weniger doch zum "katholischen" Glauben bekennen.
 - 8) so die Verfassungen von Berlin-Brandenburg, Prov. Sachsen, Pommern, Schlesien, Westfalen, Rheinland, Hessen und Nassau, Kurhessen-Waldeck, Pfalz, Anhalt und Bremen. vgl. Brunotte: Personalitätsprinzip und landeskirchliches Territorialprinzip. ZevKR 7. Bd. 4. Heft S. 356.
 - 9) so in Sachsen, Hannover, Bayern, Mecklenburg, Schleswig-Holstein, Oldenburg, vgl. Brunotte aaO. S. 356.
 - 10) Derjenige, der den Nachweis der Zugehörigkeit zu einer anderen evangelischen Religionsgemeinschaft erbringt, kann nur etwa einer evangelischen Freikirche oder einer Sekte angehören.
 - 11) RGBl. I S. 925.

war nach älteren Kirchensteuergesetzen eine weitere Voraussetzung der Steuerpflicht die Gemeindemitgliedschaft. Durch den Wohnsitz des Bekenntnisangehörigen innerhalb des Kirchengemeindebezirks wurde die Gemeindemitgliedschaft erworben ¹²⁾.

In den heute gültigen Kirchensteuergesetzen ist die Gemeindemitgliedschaft fast ganz zu Gunsten der Mitgliedschaft in der Landeskirche bzw. Diözese aufgegeben worden. Eine solche Mitgliedschaft in der Landeskirche des Wohnsitzes ist, auch wenn das **e v a n g e l i s c h e** Bekenntnis des Mitgliedes von dem der Landeskirche abweicht, mit dem Grundrecht der Bekenntnisfreiheit des Art. 4 Abs. 1 GG vereinbar. Wer in eine lutherische Landeskirche zuzieht, wird evangelisch-lutherisches Gemeindemitglied, wenn er vorher lutherisch oder uniert war; wenn er vorher reformiert war, kann er nur dann lutherisches Gemeindemitglied werden, **w e n n e r n i c h t w i d e r s p r i c h t**. Ebenso ist es umgekehrt. Wer in eine unierte Landeskirche zuzieht, wird "evangelisch", auch wenn er vorher evangelisch-lutherisch oder evangelisch-reformiert war. In verwaltungsunierten ¹³⁾ Kirchen besteht dann für ihn die Möglichkeit, sich einer Gemeinde seines früheren Bekenntnisses anzuschließen, wenn eine solche an seinem Wohnort besteht, in konsensunierten ¹⁴⁾ Landeskirchen hat er diese Möglichkeit nicht ¹⁵⁾.

Dem einzelnen **e v a n g e l i s c h e n** Kirchenmitglied bleibt es somit, wenn es seinen Wohnsitz in den Bereich

12) vgl. § 260 ALR II, 11: "er innerhalb des Kirchspiels seinen ordentlichen Wohnsitz aufgeschlagen hat, ist zur Parochialkirche des Bezirks eingepfarrt".

13) In verwaltungsunierten Kirchen besteht eine Einheit nur in der Verwaltung, nicht aber im Bekenntnis.

14) Die konsensunierten Landeskirchen haben ein einheitliches gemeinsames Bekenntnis. Eine Zweiteilung in evangelisch-lutherisch und evangelisch-reformiert besteht nicht mehr (z.B. Landeskirchen von Baden und Hessen-Nassau).

15) vgl. Brunotte aaO. S. 358.

einer anderen Landeskirche verlegt - mag diese dasselbe evangelische Bekenntnis verkünden oder nicht -, nach den Kirchenordnungen nicht überlassen, durch förmlichen Beitritt die Zugehörigkeit zur betreffenden Landeskirche aus eigenem Entschluß zu erlangen. Da aber niemand gegen seinen Willen die Mitgliedschaft der Landeskirche seines Wohnsitzes erhalten darf, ist dem Betreffenden ein Recht auf Widerspruch eingeräumt worden. Ein solches Widerspruchsrecht muß auch dem Mitglied einer bestimmten Landeskirche zustehen, das in eine konsensunierte Kirche zuzieht. Ohne die Möglichkeit zum Widerspruch würde gegen die durch Art. 4 Abs. 1 GG gewährleistete Bekenntnisfreiheit verstoßen, weil im Bereich einer konsensunierten Landeskirche keine Freiheit besteht, sich einer Kirchengemeinde des früheren Bekenntnisses anzuschließen. Das gilt auch dann, wenn der Zuziehende aus einer nur verwaltungsunierten Landeskirche kommt.

Die Ausübung des Widerspruchsrechts hat zur Folge, daß eine Mitgliedschaft in einer evangelischen Landeskirche nur noch dann möglich ist, wenn eine solche sich über den Bereich von Landeskirchen anderer evangelischer Bekenntnisse erstreckt ¹⁶⁾. Besteht eine solche überregionale Kirche in dem Bereich des Wohnsitzes nicht, so verbleibt als äußerste Möglichkeit das vom Staat gewährleistete Recht auf Austritt aus der Kirche ¹⁷⁾. Die Zugehörigkeit zu einer anderen evangelischen Landeskirche als der des Wohnsitzes ist gemäß den bestehenden Kirchenordnungen nicht möglich. Es kommt nur noch ein Beitritt zu einer etwa bestehenden Freikirche in Frage.

Diese Gesetzgebung der einzelnen Landeskirchen verstößt nicht gegen die durch Art. 4 Abs. 1 GG gewährleistete Bekenntnisfreiheit; denn Art. 4 Abs. 1 GG schützt nur das Recht, nach selbsterkannten sittlichen Geboten zu handeln,

16) z.B. für ein evangelisch-reformiertes Kirchenmitglied bei der reformierten Kirche Nordwestdeutschlands.

17) z.B. nach dem Preuß. Gesetz über den Austritt aus den Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts vom 30.11.1920 (GS S. 119).

gegen Androhung und Zufügung materieller Nachteile. Aus Art. 4 Abs. 1 GG läßt sich nicht das Recht auf Zugehörigkeit zu einer bestimmten Landeskirche herleiten. Ein solcher Schutz würde in das durch das Bonner Grundgesetz gewährleistete Selbstbestimmungsrecht der Religionsgesellschaften eingreifen.

Für die Erhebung der Kirchensteuer als Ortskirchensteuer wird eine Gemeindemitgliedschaft nicht unbedingt vorausgesetzt¹⁸⁾. Dadurch haben sich die Kirchensteuergesetze in Anlehnung an gesetzliche Vorschriften der staatlichen Steuergesetze der heute veränderten Lage angepaßt, die durch den Wechsel des Aufenthaltes der Steuerpflichtigen gekennzeichnet ist.

IX. Die Berechnungsgrundlagen der Kirchensteuer.

Die Kirchensteuer ist eine Zuschlagsteuer. Sie wird zu gewissen anderen Steuerarten, den " Maßstabsteuern ", veranlagt. Die " Maßstabsteuern " ergeben die Grundbeträge, zu denen als Kirchensteuer Zuschläge in bestimmten Hundertsätzen erhoben werden.

Als Maßstabsteuern kamen nach den älteren Kirchensteuergesetzen sowohl für die Landes - (Diözesan-) Kirchensteuer als auch für die Ortskirchensteuer vor allem die Einkommensteuer (Lohnsteuer) in Betracht.

18) vgl. Art. 12 Art. 5 des bad. Ortskirchensteuergesetzes vom 30. Juni 1922 in der Fassung der Gesetze von 1952: " Erstrecken sich mehrere Kirchengemeinden eines Bekenntnisses auf eine Gemarkung, so besteht der Besteuerungsanspruch hinsichtlich der außerhalb dieser Kirchengemeinden wohnhaften Steuerpflichtigen für alle in Betracht kommenden Kirchengemeinden, jedoch für jede Kirchengemeinde nur in demjenigen Verhältnis, in dem die Zahl einer Kirchengemeinde zugeteilten zur Gesamtzahl der bekenntnisangehörigen Gemarkungseinwohner steht ".

Später wurde auch die Vermögensteuer ¹⁾ der Umlegung der Kirchensteuer zugrunde gelegt. Die Ortskirchensteuer konnte außer als Zuschlag zur Einkommen - und zur Vermögensteuer auch als Zuschlag zur Grund -, zur Gebäude- und zur Gewerbesteuer veranlagt werden ²⁾.

Die Maßstabsteuern für die Landes - (Diözesan-) Kirchensteuer waren Reichssteuern, während für die Ortskirchensteuer sowohl Reichs- als auch Landes- als auch Gemeindesteuern den Maßstab abgaben. Jedoch trat in dieser Hinsicht eine Veränderung ein. In Bayern war es für die Rechnungsjahre 1938 und 1939 nur erlaubt, Kirchenumlagen (Kirchensteuern) in Form eines Zuschlags zur Einkommen - und zur Vermögensteuer und als Kirchgeld zu erheben ³⁾. Zu den Realsteuern (Grund - und Gewerbesteuer), die Gemeindesteuern sind, konnten Kirchenumlagen nicht mehr erhoben werden. Diese Entwicklung, nur noch von Reichs - bzw. Landessteuern Kirchensteuern als Zuschläge zu erheben, hat sich auch in jüngster Zeit fortgesetzt.

Durch die neuen Kirchensteuergesetze ist die Möglichkeit der Kirchensteuererhebung nach Bundes- bzw. Landesmaßstabsteuern erweitert, die nach Gemeindemaßstabsteuern jedoch eingeengt worden. Das Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Nordrhein-Westfalen idF. vom 1. Dezember 1955 ⁴⁾ hat als neuen möglichen Maßstab den " Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes " ⁵⁾ einge-

-
- 1) vgl. § 30. des Staatsgesetzes über die Kirchen in Württemberg vom 30. März 1924; Art. 1 § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Änderung des Kirchensteuer - und Umlagerechts der katholischen Kirchen in Preußen vom 3. Mai 1929 (PrGSS.43)
 - 2) vgl. § 30 Abs. 2 des württ. Staatsgesetzes vom 3.3.1924, § 9 Abs. 2 des Kirchensteuergesetzes vom 26.5.1905 (KGVBl. S. 31) für Preußen.
 - 3) vgl. Art. 2 Kirchensteuergesetz vom 31. Mai 1939 (GVBl. S. 213).
 - 4) NWGV Bl, S. 229.
 - 5) § 1 Abs. 2 Ziffer d, Kirchensteuer vom VOL- Einheitswert.

führt. Diese Kirchensteuer kann nur als Landes- (Diözesan-) Kirchensteuer erhoben werden ⁶⁾. Gleichzeitig wurde die Anzahl der Gemeindemaßstabsteuern vermindert. Im Gebiet der Länder Nordrhein-Westfalen und Bayern kommen als solche nur noch die Grundsteuermeßbeträge ⁷⁾ in Betracht. Die Möglichkeit, von Gewerbesteuermeßbeträgen Kirchensteuern zu erheben, besteht damit nicht mehr. Gemäß den Kirchensteuerordnungen der Diözesen Köln, Paderborn, Münster und Aachen ist selbst die Möglichkeit der Erhebung der Kirchensteuer als Zuschlag zu den Grundsteuermeßbeträgen weggefallen ⁸⁾.

Das Kirchgeld wird nicht als Zuschlag zu bestimmten Maßstabsteuern erhoben. Die Erhebung von Kirchgeld schafft die Möglichkeit, Kirchenmitglieder, bei denen eine Steuererhebung nach Maßstabsteuern nicht möglich ist, zu den kirchlichen Lasten mit heranzuziehen. Das Kirchgeld wird den örtlichen Verhältnissen der Kirchengemeinden weitaus gerechter als die eigentliche Kirchensteuer als Zuschlagsteuer. Dieses kirchengemeindlichen Zusammenhangs wegen kann das Kirchgeld nur als Ortskirchensteuer erhoben werden ⁹⁾.

Von der Höhe der Maßstabsteuern hängt die Höhe der Hundertsätze, die als Kirchensteuerzuschlag erhoben werden, entscheidend ab ¹⁰⁾.

In der Steuerveranlagung und -erhebung richtet sich die Kirchensteuer vielfach nach Grundsätzen der Maßstabsteuern. Solange die Kirchensteuern von den Kirchengemeinden selbständig verwaltet wurden, wurde im allgemeinen nach dem Grundsatz der Vergangenheitsbesteuerung verfahren, d.h. der

6) vgl. § 2 Abs. 1 Satz KiStG für Nordrhein-Westfalen vom 1. Dezember 1955.

7) vgl. § 1 Abs. 2 Ziffer e des KiStG vom 1.12.1955 für Nordrhein-Westfalen, Art. 1 Abs. 2 des KiStG vom 26.11.1954 für Bayern.

8) vgl. § 1 Abs. 1 der Kirchensteuerordnung der Erzdiözese Köln BStBl. II 1956 S. 35.

9) vgl. § 2 Abs. 1 des Gesetzes vom 1.12.1955 für Nordrhein-Westfalen, Art. 3 des Ges. vom 26.11.1954 für Bayern.

10) Erhöht sich z.B. die Einkommensteuer, so werden automatisch die Kirchensteuerhundertsätze gesenkt. Verringert sich die Einkommensteuer, so läßt sich eine Erhöhung der

Kirchensteuer des laufenden Jahres wurde die Einkommensteuer (Lohnsteuer) des vergangenen Kalenderjahres zugrunde gelegt. Die Vergangenheitsbesteuerung entsprach z.Z. des Erlasses der älteren Kirchensteuergesetze den damaligen Steuersystemen. Nach Einführung der Gegenwartsbesteuerung bei den Staatssteuern war die ursprüngliche Gleichmäßigkeit zwischen Staatssteuern und Kirchensteuern in der Veranlagung und Erhebung nicht mehr gegeben. Nachdem von der Möglichkeit der Veranlagung zur Kirchensteuer durch die Finanzämter oder Gemeindeverwaltungen sowohl bei Landes - (Diözesan -) Kirchensteuern als auch bei Ortskirchensteuern Gebrauch gemacht wurde, mußte man notwendigerweise auch bei der Kirchensteuererhebung zur Gegenwartsbesteuerung übergehen. Die Landesgesetzgeber erließen entsprechende Gesetze ¹¹⁾. Selbst dort, wo die Kirchensteuer noch als Ortskirchensteuer von einer kircheneigenen Verwaltung veranlagt wird, ist man zur Gegenwartsbesteuerung übergegangen ¹²⁾. Damit hat sich die Kirchensteuer in der Form der Entrichtung den Maßstabsteuern angepaßt. Sowohl bei der Einkommen - wie bei der Vermögensteuer wird die Entrichtung gekennzeichnet durch die Vorauszahlung ¹³⁾ und die Abschlußzahlung ¹⁴⁾.

Das Kirchensteuerjahr war nach den älteren Kirchensteuergesetzen das Rechnungsjahr, das die Zeit vom 1. April bis 31. März umfaßt. Durch die weitgehende Angleichung der Kirchensteuern an die Maßstabsteuern und wegen der Möglichkeit der Erhebung durch die Finanzämter mußte auch der Zeitraum des

Kirchensteuerhundertsätze im allgemeinen nicht vermeiden. Das war z.B. bei den Kirchengemeinden und - Verbänden, die ihre Steuer als Gegenwartssteuer erhoben, am 21. Juni 1948 der Fall. An diesem Tage trat ein neues Einkommensteuergesetz mit erheblich verringerten Beträgen in Kraft (vgl. Thiele aaO. S. 39).

- 11) vgl. Gesetz über Kirchensteuervorauszahlungen in den katholischen und evangelischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden im Lande Nordrhein-Westfalen vom 9. Mai 1949 (GVBl. S. 122); Art. 12 des Kirchensteuergesetzes vom 26.11.1954 für Bayern.
- 12) vgl. § 15 Abs. 1 der Kirchensteuerordnung der evangelischen Kirche im Rheinland und der in Westfalen vom 11. Juni 1956 BStBl. 1956 II S. 86 ff.
- 13) § 35 EStG § 17 VStG.
- 14) § 47 EStG § 18 VStG.

Kirchensteuerjahres dem des Maßstabsteuerjahres angepaßt werden. Das Kalenderjahr ist nunmehr der Erhebungszeitraum für Kirchensteuern ¹⁵⁾. Kirchgeld kann jedoch weiterhin auch für das Rechnungsjahr erhoben werden, da es nicht nach Maßstabsteuern berechnet wird. Doch erscheint es wegen der Einheitlichkeit und Übersichtlichkeit angebracht, auch das Kalenderjahr als einzigen Erhebungszeitraum für das Kirchgeld zu bestimmen.

X. D a s f o r m e l l e K i r c h e n - s t e u e r r e c h t .

Gemäß den Kirchensteuergesetzen und Kirchensteuerordnungen lassen sich bei der Verwirklichung des Besteuerungsrechts zwei große Abschnitte unterscheiden: die Veranlagung (Ermittlung) der Kirchensteuer als das F e s t s t e l l u n g s v e r f a h r e n und die Erhebung (Einziehung) der Kirchensteuer als das V e r w i r k l i c h u n g s v e r f a h r e n. Das Feststellungsverfahren erfolgt in folgenden Stufen: Vorbereitung, Erlaß und Genehmigung des Kirchensteuerbeschlusses und Festsetzung der Kirchensteuer auf Grund des genehmigten Beschlusses. Das Verwirklichungsverfahren umfaßt die Einziehung und die Beitreibung der Kirchensteuern.

§ 1 Der Kirchensteuerbeschluss.

Durch den Kirchensteuerbeschluss wird von dem jeweiligen Träger des Besteuerungsrechts die Höhe des Hebesatzes, der als Zuschlag zu den einzelnen Maßstabsteuern erhoben werden soll, festgesetzt. Sowohl bei den Landes-(Diözesan-) Kirchensteuern als auch bei den Ortskirchensteuern muß vor Erhebung der Steuern der Kirchensteuerbeschuß gefaßt werden.

15) vgl. § 4 der Verwaltungsanordnung v. 22.12.1955 für Württemberg BStBl. 1956 II, S. 6; § 2 der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Erhebung von Kirchensteuern im Lande Nordrhein-Westfalen in der Fassung vom 1. Dezember 1955, NWGVBl. S. 229/1956.

Die Ermittlung der Höhe des Steuerhebesatzes erfordert die Aufstellung eines Haushaltsplanes. Nach den älteren Kirchensteuergesetzen ergab sich die Aufstellung des Haushaltsplanes daraus, daß das Recht der Kirchengemeinden, Steuern zu erheben, insoweit eingeschränkt war, " als die notwendigen verfügbaren Einnahmen zur Befriedigung der Bedürfnisse nicht ausreichen". Obgleich sich diese Notwendigkeit heute nicht mehr aus einer gesetzlichen Vorschrift ergibt, sind die Religionsgesellschaften zur Aufstellung eines Haushaltsplanes verpflichtet, da ohne einen solchen Plan bei der Festsetzung des Hebesatzes eine Abwägung zwischen den Interessen des Staatsbürgers und denen der Religionsgesellschaften nicht möglich ist.

Wird die Kirchensteuer als Ortskirchensteuer erhoben, so wird der Kirchensteuerbeschluß nach heute gültigem Recht vom Presbyterium bzw. dem Gesamtverbandsvorstand gefaßt ¹⁾. Die Landes -(Diözesan-) Kirchensteuer wird festgesetzt durch die Kirchenaufsichtsbehörden unter Mitwirkung eines kirchlicherseits zu bildenden Beirats ²⁾. Jeder kirchliche Steuerverband hat für den Steuerbeirat eine Satzung (Statut) zu erlassen, die (das) bestimmten Mindestforderungen genügen muß ³⁾.

Die Kirchensteuerbeschlüsse der Presbyterien bzw. der Gesamtverbandsvorstände bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Genehmigung durch die kirchlichen Aufsichtsbehörden ⁴⁾.

1) vgl. § 1 Abs. 2 der Kirchensteuerordnung der evangelischen Kirche im Rheinland und der in Westfalen vom 11.6.1956 BStBl. 56 II S. 86.

2) vgl. § 2 des Kirchensteuergesetzes für Nordrhein-Westfalen vom 1.12.1956.

3) vgl. Art. 5 des Kirchensteuergesetzes für Bayern. Als Beispiel diene das " Statut des Kirchensteuerbeirates der Diözese Münster vom 1. März 1950 ".
§ 1 Mitglieder.

I) Dem Kirchensteuerbeirat der Diözese Münster gehören

an

1) der jeweilige Generalvikar oder der von ihm benannte Stellvertreter,

2) 4 Mitglieder des Diözesan-Verwaltungsrates (3 Geistliche, 1 Laie),

3) 2 amtierende Pfarrer, die der Bischof beruft,

4) 9 Laien, die der Bischof beruft.

Außerdem ist im allgemeinen noch die staatliche Genehmigung erforderlich. Während in Nordrhein-Westfalen eine solche Genehmigung der Ortskirchensteuerbeschlüsse nicht vorausgesetzt wird ⁵⁾, in Rheinland-Pfalz eine Genehmigung nur dann erforderlich ist, wenn keine Landes-(Diözesan-) Kirchensteuer erhoben wird ⁶⁾, muß in Hessen der Ortskirchensteuerbeschuß auf jeden Fall staatlicherseits genehmigt werden ⁷⁾.

-
- II) Die Mitglieder zu 3 und 4 werden auf drei Jahre berufen.
 - III) Den Vorsitz führt der Generalvikar bzw. der von ihm benannte Stellvertreter.

§ 2 Einberufung.

- I) Der Generalvikar beruft den Kirchensteuerbeirat so oft es zur ordnungsmäßigen Erledigung der Geschäfte erforderlich ist.
 - II) Er hat ihn zu berufen auf Verlangen der Hälfte der Mitglieder.
- #### § 3 Beschlußfähigkeit.
- I) Der Kirchensteuerbeirat ist beschlußfähig, wenn die Hälfte der Mitglieder anwesend ist. Er ist stets beschlußfähig, wenn er zum zweiten Male zur Sitzung mit derselben Tagesordnung einberufen und auf diese Folge dabei ausdrücklich hingewiesen hat.
 - II) Beschlüsse werden durch Stimmenmehrheit der Erschienenen gefaßt. Im Falle der Stimmengleichheit entscheidet der Vorsitzende.

§ 4 Aufgaben.

Der Kirchensteuerbeirat hat die Aufgabe:

- 1) Die Hebesätze der Diözesankirchensteuer festzusetzen;
- 2) den Gesamthaushaltsplan für die Kirchengemeinden aufzustellen;
- 3) den für die Kirchengemeinden bestimmten Ertrag der Diözesankirchensteuer auf den ordentlichen und außerordentlichen Haushaltsplan der Kirchengemeinden aufzuteilen;
- 4) den Schlüssel aufzustellen, nach welchem der zur Deckung des Fehlbetrages in den ordentlichen Haushaltsplänen der Kirchengemeinden bestimmte Teil der Kirchensteuer verteilt wird.

§ 5 Genehmigung.

Die Beschlüsse des Kirchensteuerbeirats bedürfen der Genehmigung des Bischofs.

Das Statut tritt sofort in Kraft.

- 4) vgl. § 13 Abs. 2 des KiStG vom 11.6.1956 der Evangel. Kirche im Rheinland und von Westfalen
- 5) § 1 der VO zur Durchführung des Kirchensteuergesetzes NWGVBl. 1956 S. 229.
- 6) § 5 Abs. 2 Satz 2 des KiStG.
- 7) § 5 Abs. 3 Satz 2 des KiStG.

Die Kirchensteuerbeschlüsse der Landeskirchen, der Diözesen und der diesen gleichgeordneten Steuerverbände der übrigen Religionsgesellschaften bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit immer der staatlichen Genehmigung.

Die staatliche Genehmigung ist nur eine kontrollierende, nicht aber die eigentlich sachliche Entscheidung über die Steuererhebung und Steuerfestsetzung. Durch sie werden lediglich die in den Kirchensteuergesetzen generell und abstrakt ausgesprochenen Bestimmungen des kirchlichen Besteuerungsrechts auf ihre Ausführung und Anwendung beaufsichtigt.

Durch die Erteilung der (staatlichen) Genehmigung werden die Kirchensteuerbeschlüsse Teile der Rechtsordnung. Sie können von den Kirchensteuerpflichtigen hinsichtlich der Höhe des Hundertsatzes oder im Blick auf einzelne Haushaltsansätze nicht mehr im Rechtsmittelverfahren angegriffen werden ⁸⁾.

Erst nach den gesetzlich vorgeschriebenen Genehmigungen kann die Ausführung der erlassenen Steuerbeschlüsse beginnen.

§ 2 Die Steuerfestsetzung.

Die Steuerfestsetzung erfolgt durch den verwaltungstechnischen Vorgang der Veranlagung. Unter Veranlagung ist die formale, abschließende Feststellung zu verstehen, durch welche über die Person des Steuerpflichtigen sowie über die Höhe des von diesem zu entrichtenden Steuerbetrages befunden wird ⁹⁾. Die Veranlagung als eine innere Verwaltungsmaßnahme ist ein Verwaltungsakt.

Eine Veranlagung hat immer dann stattzufinden, wenn kircheneigene Verwaltungsbehörden sie vornehmen, weil die Feststellung der Person des Steuerpflichtigen und der Höhe

8) vgl. Urteil des preuß. OVG vom 13. August 1937 VIII 15/35, zitiert bei Thiele: Kirchensteuerrecht S. 34; dies muß auch für die heutige Rechtslage in Kirchensteuern gelten.

9) vgl. Urteil des preuß. OVG vom 14. Dezember 1926 - VIII A 15/25 - RnPVBl. Bd. 48 S. 336.

des Steuerbetrages einer ins einzelne gehenden Erforschung des Sachverhalts bedarf (z.B. Konfessionszugehörigkeit und Aufenthalt aus den Meldeunterlagen der polizeilichen Meldeämter, Höhe der Maßstabsteuern aus den Unterlagen der Finanzämter). Ist die Kirchensteuererhebung den Finanzämtern übertragen, so entfällt eine Veranlagung, soweit die Kirchensteuer im Falle sogenannter Selbsterrechnungserklärungen, insbesondere für Steuervorauszahlungen, vorläufig oder im Abzugsverfahren beim wirtschaftlichen Vormann erhoben wird (z.B. Kirchensteuer nach dem Maßstab der Lohnsteuer). Eine Veranlagung durch die Finanzämter erfolgt dann erst im Falle von Beanstandungen ¹⁰⁾.

Veranlagungsbehörden der Kirchensteuern sind die Presbyterien bzw. Kirchenvorstände der einzelnen Kirchengemeinden und die Landeskirchenämter bzw. Generalvikariate der einzelnen Religionsgesellschaften. Durch die Übertragung der Kirchensteuererhebung auf die Finanzämter oder durch die Einrichtung von Kirchensteuerämtern für mehrere Gemeinden ist hierin eine Änderung nicht eingetreten. Obgleich den Finanzämtern und Kirchensteuerämtern das Feststellungs-, das Erhebungs- und Beitreibungs- und das Verwaltungszwangsverfahren obliegt, werden sie doch nur im **A u f t r a g e** der kirchlichen Steuerverbände tätig. Ihr Tätigwerden ist abhängig davon, daß die kirchlichen Steuerverbände den rechtswirksamen Kirchensteuerbeschluß mitteilen. Daß die Finanzämter nur auftragsweise tätig werden, beweist die Tatsache, daß wichtige Ermessensentscheidungen, z.B. Erlaß oder Stundung von Kirchensteuern, weiterhin bei den Organen der kirchlichen Steuerverbände verblieben sind.

§ 3 Die Einziehung und Beitreibung der Kirchensteuern.

Wird die Kirchensteuer von einer kirchlichen Behörde

10) § 210 AO muß bei der Veranlagung der Kirchensteuer durch die Finanzämter entsprechend angewandt werden.

verwaltet, so muß bei der Vergangenheitsbesteuerung der Einziehung des Steuerbetrages eine Zahlungsaufforderung vorausgehen. In der Regel erfolgt diese durch die Übersendung eines Kirchensteuerbescheides, in dem gleichzeitig die Höhe des zu entrichtenden Steuerbetrages mitgeteilt wird. Danach kann der Steuerbetrag erst eingezogen werden.

Nach dem Übergang von der Vergangenheits - zur Gegenwartsbesteuerung ¹¹⁾ konnte dieses Verfahren außer bei der Erhebung von Kirchgeld nicht mehr beibehalten werden. Die Gegenwartsbesteuerung ist nur so zu verwirklichen, daß die Finanzämter entweder den Kirchensteuerämtern der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften die Besteuerungsunterlagen der Einkommensteuer übermitteln, soweit diese zur Festsetzung der Kirchengemeinkommensteuer benötigt werden, oder dem Pflichtigen mit dem Einkommensteuerbetrag den nach dem Hebesatz errechneten Kirchensteuerbetrag mitteilen. Die Erhebung der Kirchensteuer von den Lohnsteuerpflichtigen kann zweckmäßig nur durch den Arbeitgeber geschehen, der an Hand von Merkblätter und Kirchensteuertabellen die Kirchensteuer errechnet und sie an das Finanzamt abführt. Eine direkte Abführung der Kirchensteuer an die kirchlichen Steuerverbände würde für den einzelnen Steuerpflichtigen wegen der geringen Beträge im allgemeinen unwirtschaftlich sein, für die kirchlichen Steuerverbände eine Erweiterung der Behörden notwendig machen.

Eine zwangsweise Beitreibung der Kirchensteuern kann nur durch staatliche Organe erfolgen, da die kirchlichen Steuerverbände nicht die Macht haben, gegen säumige Steuerschuldner mit Gewalt vorzugehen. Wird die Kirchensteuer von Kirchenbehörden erhoben, so erfolgt die zwangsweise Beitreibung rückständiger Steuerbeträge auf **E r s u c h e n** des Kirchlichen Steuerverbandes durch die Finanzämter ¹²⁾. Soweit die Finanzämter mit der Erhebung der Kirchensteuern beauftragt sind, treiben sie sie mit den Maßstabsteuern

11) Art. 12 des Kirchensteuergesetzes vom 26.11.1954 für Bayern; Gesetz über Kirchensteuervorauszahlungen im Lande Nordrhein-Westfalen vom 9. Mai 1949 (GVBl. S. 122)

12) Art. 19 Abs. 1 Ziff. 3 des Kirchensteuergesetzes für Bayern, § 8 Abs. 1 des Kirchensteuergesetzes für Hessen.

bei 13).

Durch die Verwaltungsakte der Steuerfestsetzung, Einziehung und Beitreibung wird in die Rechtsstellung des einzelnen Steuerpflichtigen eingegriffen. Gegen unrechtmäßige Eingriffe steht dem Steuerpflichtigen ein Schutz seiner Rechtsstellung durch besondere hierfür bereitgestellte Einrichtungen und Maßnahmen zu. Durch die Inanspruchnahme dieser Einrichtungen entsteht eine Kirchensteuerstreitigkeit.

II. Der Rechtsschutz in Kirchensteuerstreitigkeiten.

Bei den gegen die kirchliche Besteuerung heute statthafteren Rechtsmitteln ist zu unterscheiden zwischen dem Beschwerdeverfahren und dem Streitverfahren. Während nach den älteren Kirchensteuergesetzen die meisten süddeutschen Staaten das Streitverfahren als ziemlich ausschließliche Form des Rechtsmittelwegs gewählt hatten, in fast allen norddeutschen Kleinstaaten das Verwaltungsbeschwerdeverfahren vorherrschte, das preußische Recht die Verbindung beider Formen kannte, steht heute dem Inhaber des Rechtsmittelrechts sowohl das Beschwerdeverfahren als auch das Streitverfahren offen.

§ 1 Das Beschwerdeverfahren.

a) Der Einspruch.

Dem zur Kirchensteuer Herangezogenen steht gemäß den Kirchensteuergesetzen der Einspruch zu ¹⁾. Heranziehung ist jede Benachrichtigung von der Steuerpflicht, Zahlungsaufforderung oder Einziehung der Kirchensteuer. Der Einspruch ist bei den Veranlagungsbehörden der Kirchensteuern einzulegen, die über diesen mit dem Einspruchsbescheid entscheiden ²⁾.

13) Eine besondere Beitreibung der Kirchensteuer wird sich im allgemeinen erübrigen, da die Kirchensteuer normalerweise nur dann nicht entrichtet wird, wenn auch die Maßstabsteuern nicht gezahlt werden.

b) Die Beschwerde.

Gegen den Einspruchsbescheid der Veranlagungsbehörde ist die Beschwerde zulässig ³⁾. Über diese Beschwerde entscheiden mit Ausnahme von Rheinland-Pfalz, wo eine Landesbehörde nach Anhörung der kirchlichen Aufsichtsbehörde entscheidet ⁴⁾, kirchliche Verwaltungsstellen ⁵⁾.

§ 2 Das Streitverfahren.

Gegen die Entscheidung über die Beschwerde ist in Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz und Baden-Württemberg die Klage vor den Verwaltungsgerichten ⁶⁾, in Bremen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Bayern die Klage vor den Finanzgerichten ⁷⁾ für zulässig erklärt worden. Das Streitverfahren ist auf eine Instanz beschränkt. Klageberechtigt ist der Steuerpflichtige, verklagte Partei der kirchliche Steuerverband. Nur noch in Rheinland-Pfalz können sowohl der Steuerpflichtige als auch der Steuerverband die Klage erheben, da durch die Beschwerdeentscheidung der Landesbehörde sowohl der Steuerpflichtige als auch der Steuerverband beschwert

-
- 1) vgl. Art. 19 Abs. 1 Ziffer 2 des KiStG für Bayern, § 4 Abs. 1 KiStG für Hessen, § 3 KiStG für Niedersachsen, § 6 Abs. 1 KiStG für Nordrhein-Westfalen, § 6 Abs. 1 KiStG für Rheinland-Pfalz.
 - 2) vgl. § 21 der KiStO der Evangel. Kirche im Rheinland und von Westfalen, § 8 der KiStO der Erzdiözese Köln BStBl. 1956 II S. 35.
 - 3) wie Anm. 1 mit den Ausnahmen: § 6 Abs. 3 des KiStG für Nordrhein-Westfalen, § 6 Abs. 3 des KiStG für Rheinland-Pfalz.
 - 4) § 6 Abs. 4 Satz 1 des KiStG für Rheinland-Pfalz.
 - 5) In der Evangelischen Kirche im Rheinland und in der Evangelischen Kirche von Westfalen sind es die Landeskirchenämter. Bei den katholischen Diözesen Nordrhein-Westfalen die Generalvikariate der Nachbardiözesen. Die im ehemaligen Land Preußen gesetzlich begründete Entscheidungsbefugnis der Regierungspräsidenten über Beschwerden ist entfallen.
 - 6) § 4 Abs. 1 KiStG für Hessen, § 3 KiStG für Niedersachsen, § 6 Abs. 4 Satz 2 KiStG für Rheinland-Pfalz, Art. 26 d. Landeskirchensteuergesetzes für Baden-Württemberg.
 - 7) § 2 der Bremischen Steuerordnung für die Religionsgemeinschaften u. Weltanschauungsvereinigungen, § 6 Abs. 4 KiStG für Nordrhein-Westfalen, § 13 Abs. 1 Satz 1 der DVO zum Ges. für Vereinfachung der Kirchensteuererhebung v. 15.6.1955, Art. 19 Abs. 1 Ziff. 2 KiStG für Bayern.

sein können. Eine solche Klage ist gegen die Landesbehörde zu richten.

Die Zuweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten an die allgemeinen Verwaltungsgerichte beruht hauptsächlich auf zwei Tatsachen, die durch die geschichtliche Entwicklung bestimmt wurden:

- 1) Dem Entstehen einer Sondergerichtsbarkeit in Verwaltungsangelegenheiten,
- 2) der Ähnlichkeit von Gemeinde - und Kirchensteuern.

Der moderne Rechtsgrundsatz, daß es gegen eine Besteuerung Rechtsmittel geben müsse, hat sich auch für das kirchliche Besteuerungsrecht durchgesetzt. Der Rechtsschutz konnte sich aber nur soweit erstrecken, als gegen die staatliche Besteuerung Rechtsmittel zulässig waren.

1 a) Gegen die Kirchensteuererhebung hatte der Steuerpflichtige im 19. Jahrhundert im allgemeinen die Reklamation bei der veranlagenden Behörde⁸⁾ und die Beschwerde an den Oberpräsidenten⁹⁾. Der ordentliche Rechtsweg gegen die Heranziehung zu einer Kirchensteuer war grundsätzlich ausgeschlossen. Nur auf Grund der Behauptung, daß die einzelne Forderung getilgt oder verjährt oder keine öffentliche sei, konnte der ordentliche Rechtsweg ausnahmsweise zulässig sein¹⁰⁾. Ein verwaltungsgerichtliches Streitverfahren wurde erst möglich, als sich in den einzelnen deutschen Staaten eine Verwaltungsgerichtsbarkeit durchgesetzt hatte.

In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts hatte sich unter Führung von Rudolf von Gneist mehr und mehr eine Richtung durchgesetzt, die eine eigene Verwaltungsgerichtsbarkeit sowohl zum Schutze und zur Klärung des objektiven Verwaltungsrechts wie auch der subjektiven Rechte gegenüber den Maßnahmen der Verwaltung forderte. Sie errang ihren Sieg über die Vertreter des Justizstaates, die ihren bedeutendsten Erfolg gegen die sogenannte attributive Justiz der Verwaltungsbehörden in der Bestimmung der Reichsverfassung von 1849 erreichten, welche bestimmte: " Die Verwaltungsrechts-

8) Giese: Kirchensteuerrecht, S. 38.

9) Giese: aaO. S. 52.

10) Giese: aaO. S. 278.

pflge hört auf, über alle Rechtsverletzungen entscheiden die Gerichte ", durch den Erlaß der einzelnen Landesgesetze, welche die moderne Verwaltungsgerichtsbarkeit einführten ¹¹⁾. Die ersten Verwaltungsgerichte im neuen Sinne entstanden 1863 in Baden, einige Zeit später in Hessen, 1875 in Preußen ¹²⁾.

Es war nunmehr möglich, Verwaltungsgerichte über streitige Entscheidungen der Verwaltung entscheiden zu lassen. Die Staatsgewaltfunktion der Exekutive konnte durch diejenige der Rechtsprechung überwacht werden. Die Einrichtung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit war eine Frucht des liberalen und monarchischen, also des konstitutionellen Rechtsstaates. Für den Polizeistaat wäre ein solches System undenkbar gewesen.

Die einzelnen Instanzen der Verwaltungsgerichtsbarkeit trugen in den einzelnen Ländern verschiedene Namen ¹³⁾, stimmten in ihrer Einrichtung jedoch wesentlich miteinander überein. Vom Grundsatz her betrachtet war es auch von untergeordneter Bedeutung, wie die Gerichtsorganisation, die die Überwachung ausübte, aufgebaut war.

1 b) Die Möglichkeit, eine Kirchensteuerstreitigkeit von Finanzgerichten als besonderen Verwaltungsgerichten entscheiden zu lassen, wurde erst durch §§ 227, 218 der Reichsabgabenordnung von 1919 ¹⁴⁾ eröffnet. Erst durch die §§ 47-51 AO wurde eine eigene Finanzgerichtsbarkeit eingeführt. Zur Entscheidung über das Rechtsmittel der Berufung wurden als Spruchbehörden den Oberfinanzdirektionen Finanzgerichte eingegliedert.

-
- 11) Allerdings war nur die oberste Instanz allein rechtsprechend tätig, während die beiden unteren Instanzen neben der Rechtsprechung auch Verwaltungsaufgaben - z.B. im Beschlußverfahren - erledigten.
 - 12) In Preußen waren es: Kreis- und Stadtausschüsse, Bezirksausschüsse, Oberverwaltungsgericht.
 - 13) In Bayern z.B. Bezirksämter und Stadträte, Kreisregierungen, Kammern des Innern; in Sachsen: Kreishauptmannschaften, Oberverwaltungsgericht.
 - 14) § 227 der AO von 1919: In Steuersachen ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Rückforderung bezahlter Steuern und anderer

Die Errichtung von Verwaltungsgerichten in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts blieb auf die Steuerverwaltung zunächst ohne Einfluß. Es blieb bei den z.B. in Preußen schon vor der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit unter dem Gesichtspunkt der Laienbeteiligung an der Steuerverwaltung geschaffenen "Bezirkskommissionen" oder "Einkommensteuerberufungskommissionen" ¹⁵⁾. Dadurch war dem Bedürfnis nach Entscheidung durch unabhängige Stellen vorerst genug getan.

Erst durch die Miquelsche Steuerreform von 1891 bis 1893 wurde in Preußen gegen die Entscheidungen der Regierungen und Bezirkskommissionen - gegen die bis dahin in Einkommensteuersachen kein Rechtsmittel, in Klassensteuersachen der Rekurs an den Finanzminister zulässig gewesen war - die Rechtsbeschwerde ("Beschwerde") an das Oberverwaltungsgericht eingeführt, nachdem ein Versuch Miquels, einen besonderen, zur Hälfte mit Räten des Finanzministeriums besetzten "Steuergerichtshof" zu schaffen, gescheitert war.

Als im Jahre 1919 in "Steuersachen" die Steuergerichte für zuständig erklärt wurden, war dies nur deshalb möglich, weil anknüpfend an die Entwicklung, die der Rechtsschutz in Verwaltungsstreitsachen in Preußen und den sich an Preußen anschließenden Ländern genommen hatte, ein dem allgemeinen verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutz ebenbürtiger spezieller Rechtsschutz geschaffen wurde.

2) Als um die Jahrhundertwende das Kirchensteuerrecht von einigen Landesgesetzgebern neu geregelt wurde, bot sich das Verwaltungsstreitverfahren als gerichtliches Rechtsmittelverfahren an. Für eine solche Wahl sprachen der öffentlich-rechtliche Charakter der in Frage kommenden Leistungen und Rechtsverhältnisse sowie die Vorschriften der Steuergesetzgebung ¹⁶⁾.

Leistungen.

- 15) vgl. Riewald: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Berlin 1941, Teil 1 S. 286. Die Einrichtung dieser Kommissionen beruht weniger auf dem Gedanken der Unabhängigkeit von der Verwaltung als vielmehr auf dem der Dienstbarmachung der Sachkunde von juristischen Laien und der Verbundenheit mit den Steuerpflichtigen.
- 16) Schmedding-Linneborn: Kommentar zum Kirchensteuergesetz Paderborn 1929 S. 170.

Noch ein weiterer Umstand war bestimmend: Träger des kirchlichen Besteuerungsrechts waren die einzelnen Kirchengemeinden. Da von ihnen eine Kirchensteuer erst erhoben werden durfte, wenn die "sonstigen verfügbaren Einnahmen zur Befriedigung der Bedürfnisse nicht ausreichen", wurde sie durch die örtlichen Umstände hervorgerufen und beeinflusst. Zwischen der Steuererhebung und der Steuerverwaltung bestand ein innerer Zusammenhang. Eine Entscheidung über Kirchensteuerstreitigkeiten verlangte deshalb von dem zu entscheidenden Gericht eine gute Kenntnis der zugrunde liegenden Maßnahmen und Verwaltungsakte. Außerdem waren Kirchensteuerstreitigkeiten im allgemeinen Streitigkeiten über Konfessionszugehörigkeit, Wirksamkeit eines Kirchenaustritts usw., die dem Kirchen- und dem Staatskirchenrecht angehören und nach ihrer Eigenart von allgemeinen Verwaltungsgerichten entschieden werden mußten.

Zudem waren durch das Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893¹⁷⁾ in Preußen den Gemeinden die Erträge aus den Grund- und den Gewerbesteuern überlassen worden. Die Objekte der Besteuerung wiesen eine wesensmäßig lokale Verknüpfung auf. Auch für sie bestand ein Zusammenhang von Abgabenerhebung und -verwaltung. Da für Gemeindesteuerstreitigkeiten das Verwaltungsgericht für zuständig erklärt worden war¹⁸⁾, war es sinngemäß und zweckmäßig, die Kirchensteuerstreitigkeiten als öffentlich-rechtliche und den Gemeindesteuerstreitigkeiten ähnelnde Streitigkeiten vor die Verwaltungsgerichte zu verweisen. Aus der Natur der Sache waren Kirchensteuer - wie Gemeindesteuerstreitigkeiten grundsätzlich Verwaltungsrechtssachen, zu deren gerichtlicher Entscheidung Verwaltungsgerichte zuständig sein mußten.

Alle späteren Neuregelungen des Kirchensteuerrechts sind mit Ausnahme der Bremischen Steuerordnung von 1922 bei der Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte geblieben. Dies wurde dadurch verursacht, daß die Kirchensteuern immer

17) PrGS. S. 152.

18) § 69 KAG.

nur in ihrer lokalen Verknüpfung gesehen wurden ¹⁹⁾. Erst die Kirchensteuergesetze von Nordrhein-Westfalen und von Bayern brachten eine Zuständigkeit von Finanzgerichten in Kirchensteuerstreitigkeiten.

Durch die verschiedene Zuständigkeitsregelung in den einzelnen westdeutschen Ländern entstand jedoch in den Ländern, die das Kirchensteuerrecht nicht neu geregelt oder das Rechtsmittelverfahren nicht eindeutig genug bestimmt hatten, keine einheitliche Art der Rechtsprechung über die Zuständigkeit in Kirchensteuerstreitigkeiten.

XII. Die Rechtsprechung über die Zuständigkeit in Kirchensteuerstreitigkeiten.

Die Rechtsprechung deutscher Gerichte über ihre Zuständigkeit in Kirchensteuerstreitigkeiten war in der Nachkriegszeit nicht einheitlich, obgleich eine positiv-rechtliche Regelung durch die Weitergeltung der älteren Kirchensteuergesetze bestand.

Mit der Einführung der Generalklausel in den Verwaltungsgerichtsgesetzen und der Finanz- und der Gerichtsordnung im Bonner Grundgesetz tauchte die Frage auf, ob nicht doch die Finanzgerichte als spezielle Verwaltungsgerichte sowohl in allgemeinen Steuerstreitigkeiten wie auch in Kirchensteuerstreitigkeiten zuständig seien.

In dem Urteil vom 15. Dezember 1950 ¹⁾ hatte der Bundesfinanzhof entschieden: " Für die Kirchensteuer ist

19) Als Beispiel: Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit. BR-Drucks. Nr. 125/55 S. 34. Der Finanzrechtsweg ist nicht eröffnet für Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis (Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG), ebenso wenig für die Kirchensteuer, selbst wenn ihre Erhebung auf Grund von § 18 AO ganz oder teilweise den Finanzämtern übertragen ist. Hübschmann-Hepp-Spitaler: aaO. zu § 1 S. 10. Auch Kirchensteuer ist zu den Steuern mit örtlich bedingtem

die Zuständigkeit weder des BFH noch der Finanzgerichte gegeben ". Die Begründung seiner Entscheidung fand er darin, daß es an der Bestellung der Finanzgerichte gemäß §§ 47 Abs. 3, 52 Abs. 4 der Abgabenordnung fehle. Gemäß diesen Bestimmungen kann der Bundesminister der Finanzen auf Antrag einer Landesregierung die Finanzgerichte bzw. den Bundesfinanzhof als Spruchbehörden bzw. als obersten Gerichtshof auch für Steuern der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechtes bestellen. Durch die Erhebung der Kirchensteuer in Form eines Pauschalzuschlags zu den Maßstabsteuern könne die Zuständigkeit der Finanzgerichte nicht begründet werden.

Als im Jahre 1951 der Bundesfinanzhof in einem richtungsweisenden Gutachten ²⁾ zu der Frage, ob in solchen Sachen, die bis dahin von den Finanzbehörden endgültig entschieden werden und bei denen nach dem Enumerationsprinzip eine Zuständigkeit der Finanzgerichte nicht ausdrücklich vorgesehen sei, die Zuständigkeit von Finanzgerichten gleichwohl gegeben sei, Stellung nahm und zu dem Ergebnis kam, daß eine Übertragung von Streitigkeiten über Abgaben nach §§ 3 und 4 AO unter Berücksichtigung des " gegenwärtigen " Rechtszustandes an die allgemeinen Verwaltungsgerichte oder die ordentlichen Gerichte dem Grundgedanken des Art. 96 GG widerspreche, wurde entschieden, daß die Finanzgerichte für diese Streitsachen die besonderen Verwaltungsgerichte im Sinne der §§ 22 der Verwaltungsgerichtsgesetze der amerikanischen und britischen Zone sind. Denn ihrer Natur nach müssen steuerrechtliche Streitigkeiten durch die Gerichte entschieden werden, die nach ihrem allgemeinen Aufgabenkreis, nach ihrer Sachkunde und nach ihrer Besetzung als die zuständigen Gerichte im Sinne des Art. 96 GG anzusehen sind.

Durch dieses Gutachten des BFH beeinflusst, hat das Landesverwaltungsgericht Hamburg entschieden, daß Kirchensteuerbescheide nach den Grundsätzen des Gutachtens des BFH vom 17.4.1951 nur noch vor den Finanzgerichten anzufechten seien ³⁾. Bei seiner Entscheidung ließ sich das Landes-

Wirkungskreis zu rechnen.

Zu " Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis " vgl. Blendermann: aaO. S. 58.

- 1) Urteil des BFH vom 15.12.1950 - IV 62/50 DStR 1951 S. 50.

verwaltungsgericht leiten von der Unterscheidung zwischen kirchensteuerrechtlichen Streitigkeiten und rein kirchenrechtlichen Vorfragen. Rein kirchenrechtliche Vorfragen, z.B. die Frage der Zugehörigkeit oder Nichtzugehörigkeit zur Kirche, könnten trotz des BFH-Gutachtens noch vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten ausgetragen werden.

Der Grundsatz des Gutachtens aus §§ 3 und 4 AO treffe zwar unmittelbar bei Kirchensteuerbescheiden nicht zu, da die Gesetzgebung in Kirchensteuern den einzelnen Landesgesetzgebern obliege; doch müsse der Grundgedanke des Gutachtens anerkannt werden.

Nach Ansicht des LVG ist es sinnlos, die Prüfung des Einkommensteuer-Bescheides dem Finanzgericht zu übertragen, die Prüfung des Kirchensteuer-Bescheides, der vom Einkommensteuerbescheid abhängig ist, den allgemeinen Verwaltungsgerichten zu überlassen. Die Gefahr einer abweichenden Beurteilung entstehe. Dem allgemeinen Verwaltungsgericht würden steuerrechtliche Probleme zur Entscheidung vorgelegt werden, die nicht im Rahmen seiner sonstigen Tätigkeit liegen. Es würde schließlich eine nicht zu vertretende Aufspaltung des Rechtsweges gegenüber Akten der Finanzämter eintreten. In einer späteren Entscheidung ⁴⁾ hat das LVG Hamburg hingegen die Ansicht vertreten, daß Kirchensteuerstreitigkeiten vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte gehören; die Finanzgerichte seien nicht zuständig. Es hat seine Entscheidung damit begründet, daß es bei einem Kirchensteuerstreit durchweg um Fragen gehe, die kirchenrechtlicher Art seien, wie etwa, ob der Betreffende der Kirche angehöre, sein Austritt wirksam sei usw. Da diese Fragen in keinem Zusammenhang zur typischen Tätigkeit der Finanzgerichte ständen, ergebe sich auch aus der Abhängigkeit der Höhe der Kirchensteuern von der Höhe der Maßstabsteuern nicht die Zuständigkeit der Finanzgerichte.

2) Gutachten des BFH vom 17.4.1951 - BStBl. 1951 III S. 107 ff.

3) Urteil des LVG Hamburg vom 2.1.1953 - IV b VG 2034/51 MDR 1953 S. 380.

4) Urteil des LVG Hamburg vom 5.11.1957 DStR 1958/140.

Das OVG Hamburg ⁵⁾ hinwiederum nimmt die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten dann an, wenn die Kirchensteuerbescheide durch die Finanzämter erlassen werden; denn da § 17 MRVO Nr. 175 ⁶⁾ gegen alle Steuerbescheide der Finanzämter den Rechtsweg zu den Finanzgerichten vorschreibe, könne für die von den Finanzämtern erlassenen Kirchensteuerbescheide nichts anderes gelten. Für den nach § 17 MRVO Nr. 175 vorgeschriebenen Finanzrechtsweg sei nur maßgebend, daß der Steuerbescheid f o r m e l l durch ein Finanzamt ergangen sei.

Ebenso wie die Entscheidung des OVG Hamburg bedeutet auch das Urteil des FG Stuttgart ⁷⁾ eine Aufspaltung des Rechtsweges in Kirchensteuerstreitigkeiten, je nachdem, ob ein Finanzamt oder ein kircheneigenes Steueramt die Kirchensteuerbescheide erlassen hat. Von beiden Gerichten wird bei der Zuständigkeit der Finanzgerichte lediglich darauf abgestellt, welche Stelle den Kirchensteuerbescheid erlassen hat. Daß im Mittelpunkt eines solchen Streites eine ausschließlich kirchenrechtliche Frage stehen kann, ist auf die alleinige Zuständigkeit der Finanzgerichte ohne Einfluß.

Dieser Entscheidung des FG Stuttgart aus dem Jahre 1956, die unter Beobachtung des baden-württembergischen Gesetzes über die Anwendung bundesrechtlicher Vorschriften des allgemeinen Abgabenrechts ⁸⁾ ergangen ist, ging ein Urteil ⁹⁾ voraus, in dem das Finanzgericht eine Sprungberufung gegen einen finanzamtlichen Bescheid in Kirchensteuersachen als unzulässig verwarf, weil es sich nicht für zuständig hielt.

Nach Ansicht des Finanzgerichts ist es wenig zweckmäßig, Kirchensteuerrechtsfragen einen verschiedenen Rechts-

5) Urteil des OVG Hamburg vom 27.3.1958 DStR 1958/323.

6) VOBl. Brit. Zone 1948 S. 385.

7) Urteil des FG Stuttgart vom 7. August 1956 EFG 1957 Nr. 22.

8) Gesetz vom 27. Juni 1955 BStBl. 1955 II S. 128.

9) Urteil des FG Stuttgart vom 26.10.1954, mitgeteilt von R. Wagner in: "Das Rechtsmittelverfahren auf dem Gebiet der Kirchensteuer". DÖV 1955 S. 493 ff.

mittelzug zu unterwerfen, je nachdem, ob es sich um vom Finanzamt oder von der Kirchenbehörde selbst verwaltete Kirchensteuer handelt. Unter Berücksichtigung des hamburgischen Gesetzes über die Ausdehnung des Geltungsbereiches der Reichsabgabenordnung ¹⁰⁾ hat das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 16.10.1959 ¹¹⁾ entschieden, daß die von den hamburgischen Finanzämtern erlassenen Kirchensteuerbescheide im Finanzrechtswege anzufechten seien.

Das niedersächsische Finanzgericht Hannover ¹²⁾ hat darauf erkannt, daß im Lande Niedersachsen gegen die Heranziehung zur Kirchensteuer, auch wenn es sich um die Inanspruchnahme als Haftender für Lohnsteuerbeträge handele ¹³⁾, allein der Verwaltungsrechtsweg gegeben sei.

Die Urteile des BFH vom 6.5.1954 ¹⁴⁾ und vom 22.7.1957 ¹⁵⁾ wonach der Bundesfinanzhof zur Entscheidung von Kirchensteuerangelegenheiten im Lande Nordrhein-Westfalen und in Berlin nicht zuständig ist, äußern sich nicht über die grundsätzliche Zuständigkeit von Finanzgerichten in Kirchensteuerstreitigkeiten.

10) Gesetz vom 13.6.1955 GVBl. S. 210.

11) BB 1959/1297

12) Urteil vom 9. April 1959, DStZ (B) 1959/395.

13) Gemäß § 38 Abs. 3 EStG iV. mit § 46 LStDV.

14) Urteil des BFH vom 6.5.1954 BStBl. 1954 III S. 203.

15) Urteil des BFH vom 22.7.1954 BStBl. 1954 III S. 287.

XIII. Die Finanzgerichte als besondere Verwaltungsgerichte.

Gegen eine Zuständigkeit von Finanzgerichten werden Bedenken erhoben. Als im Jahre 1946 durch das Gesetz Nr. 36 des Alliierten Kontrollrates vom 10. Oktober 1946 ¹⁾ die Finanzgerichtsbarkeit, die im Jahre 1939 aufgehoben worden war, wiederhergestellt wurde, war man sich nicht klar über die Selbständigkeit und Zuständigkeit der Finanzgerichte.

Bei jeder Oberfinanzdirektion wurde ein Finanzgericht als Rechtsmittelbehörde der Berufungsinstanz eingerichtet. Die Mitglieder der Finanzgerichte konnten jedoch neben ihrem Richteramt noch Aufgaben der Verwaltung, deren Verwaltungsakte sie als Richter kontrollierten, erfüllen oder jedenfalls dazu herangezogen werden. Wegen der angeblich fehlenden persönlichen Unabhängigkeit wurden die bei den Oberfinanzdirektionen gebildeten Finanzgerichte verschiedentlich nicht als besondere Verwaltungsgerichte angesehen ²⁾, da sie diesen nicht gleichwertig seien.

Die wohl herrschende Meinung ³⁾ hält sowohl den Bundesfinanzhof als auch die Finanzgerichte ebenso wie das Bundes-Sozial- und das Bundes-Arbeitsgericht nebst ihren Untergerichten für besondere Verwaltungsgerichte.

Die Ansicht, daß die bei den Oberfinanzdirektionen gebildeten Finanzgerichte wegen der fehlenden persönlichen Unabhängigkeit nicht als besondere Verwaltungsgerichte angesehen werden können, ist zu summarisch und nicht richtig.

Um entscheiden zu können, ob eine staatliche Stelle als Gericht anzusehen ist, müssen drei Merkmale vorliegen: richterliche Unabhängigkeit ⁴⁾, gerichtsähnliches Verfahren und Rechtsprechung ⁵⁾.

1) Amtsblatt des Kontrollrats 1946, S. 183.

2) z.B. Eyermann-Fröhler: Verwaltungsgerichtsgesetz für Bayern, Bremen, Hessen und Württemberg-Baden, Kommentar 1950, S. 80; derselben Meinung wohl auch Forsthoff in: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1955 S. 441, wenn er schreibt: Besondere Verwaltungsgerichte sind Dienststrafgerichte und die o b e r e n Finanzgerichte.

Die richterliche Unabhängigkeit wird unterteilt in die sachliche und die persönliche Unabhängigkeit. Die sachliche Unabhängigkeit wird durch Art. 97 GG auch für Finanzgerichte verfassungsrechtlich garantiert: " Die Richter sind unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen ". Der Gegensatz zu einer solchen Unabhängigkeit ist die bürokratische Abhängigkeit von einer vorgesetzten Dienststelle.

Durch § 1 des Gesetzes über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit vom 22. Oktober 1957 ⁶⁾ wurde den Finanzgerichten mit Wirkung ab 1. Januar 1958 die Stellung unabhängiger, von den Verwaltungsbehörden getrennter Gerichte verliehen. Im § 2 wurde nochmals die volle verfassungsmäßige Unabhängigkeit der Richter der Finanzgerichte gewährleistet.

Merkmale persönlicher Unabhängigkeit (planmäßige Anstellung als Richter, Unabsetzbarkeit, Unversetzbarkeit) sind nur insoweit erforderlich, als sie im Einzelfalle vom Gesetzgeber verlangt werden. Weder bei den Amts- und den Landgerichten, noch bei den allgemeinen Verwaltungsgerichten hat der Gesetzgeber das Erfordernis der persönlichen Unabhängigkeit der Richter aufgestellt. Nur bei den Obergerichten können allein planmäßig angestellte Richter tätig sein ⁷⁾. Durch eine solche Anstellung wird die persönliche Unabhängigkeit des Richters gewährleistet. Denn der Richter kann weder vorzeitig entlassen, dauernd oder vorübergehend suspendiert, noch in ein anderes Amt oder den Ruhestand versetzt werden. Ausnahmen hiervon sind - soweit sie nicht mit Einverständnis des betroffenen Richters erfolgen - nur kraft richterlicher Entscheidung aus Gründen zulässig, die die Gesetze vorsehen.

Wenn für die besonderen Verwaltungsgerichte persönliche Unabhängigkeit der Richter gefordert wird, so wird für diese Art von Gerichten mehr verlangt als der Gesetzgeber den ordentlichen Gerichten und den allgemeinen Verwaltungsgerichten vorschreibt. Auch durch das Grundgesetz wird keine ausdrück-

3) Schunk-De Clerk: Gesetz über das Bundesverwaltungsgericht, Kommentar 1953 S. 48; Klinger: Die Verordnung über die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der britischen Zone, Kommentar 3. Aufl. 1954 S. 122; Berger: Der Steuerprozess, München 1954 S. 67.

liche Verpflichtung aufgestellt, daß bei den Finanzgerichten als Richter nur hauptamtlich und planmäßig angestellte Richter oder Richter auf Lebenszeit zu verwenden sind ⁸⁾.

Da die sachliche Unabhängigkeit der Richter garantiert ist, durch die §§ 243 ff. AO ein judizielles Verfahren bestimmt und außerdem Recht gesprochen wird, sind die Finanzgerichte *b e s o n d e r e* Verwaltungsgerichte im Gegensatz zu den allgemeinen Verwaltungsgerichten. Unter diesem Gesichtspunkt gegen eine Zuständigkeit von Finanzgerichten in Kirchensteuerstreitigkeiten erhobene Einwendungen entbehren der sachlichen Begründetheit.

Einwendungen gegen eine Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten, die dadurch hervorgerufen werden könnten, daß die Abgabenordnung das Prinzip der Generalklausel noch nicht berücksichtigt hat, sind seit dem Gutachten des BFH vom 17. April 1951 ⁹⁾ gegenstandslos geworden. In Steuersachen finden die Generalklauseln der Verwaltungsgerichtsgesetze, wonach mangels Zuständigkeit besonderer Finanzgerichte die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte begründet sei, sofern eine Verwaltungsbehörde endgültig entschieden habe, keine Anwendung mehr.

Nach der heutigen Rechtslage gilt zu § 242 AO der allgemeine Grundsatz, daß in Steuersachen der Rechtsweg sowohl vor den ordentlichen Gerichten als auch vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten ausgeschlossen ist ¹⁰⁾. Die Möglichkeit, daß bei einer Verweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten vor die Finanzgerichte statt der überwiegenden bisherigen Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte

4) vgl. § 1 GVG,

5) vgl. Turegg in NJW 1953 S. 1201 ff.

6) BGBI. I S. 1746,

7) vgl. § 118 GVG für Oberlandesgerichte, §§ 15 Abs. 1 VwGO für das Bundesverwaltungsgericht, § 17 Abs. 2, 3 VwGO für die Oberverwaltungsgerichte.

8) vgl. Urteil des BFH vom 7.2.1952 IV 338/51 U, BStBl. 1952 III S. 163.

9) BStBl. 1951 III S. 107 ff.

10) Berger: aaO. S. 147.

solche Streitigkeiten wegen des noch bestehenden Enumerationsprinzips der Abgabenordnung durch die Generalklauseln der Verwaltungsgerichtsgesetze doch wieder von den allgemeinen Verwaltungsgerichten entschieden werden müßten - ein Zustand, der wenig empfehlenswert erscheint,- ist damit weggefallen und steht einer Verweisung nicht mehr entgegen.

XIV. Das Verhältnis von "Kirchensteuerstreitigkeit" zur "Steuersache" des § 242 AO.

Nach § 242 AO iVm. dem Gutachten des Bundesfinanzhofs vom 17.4.1951 ist in "Steuersachen" nur der Rechtsweg vor den Finanzgerichten eröffnet.

§ 1 Der Begriff "Steuersache".

Eine "Steuersache" im Sinne des § 242 AO liegt dann vor, wenn über den rechtlichen Bestand eines aus dem Gesetz folgenden Steueranspruchs gestritten wird ¹⁾. Hierher gehören alle Ansprüche, die auf den einzelnen Steuergesetzen oder der Abgabenordnung beruhen, falls diese nichts Abweichendes bestimmen. Ohne Einfluß auf die "Steuersache" ist es, ob über sie in offener oder - offensichtlich - in verkappter Form gestritten wird ²⁾. Zu den "Steuersachen" sind auch zu rechnen alle Steueransprüche, die auf Verspätungszuschläge, Sicherheitsleistung, Rechtsmittelkosten usw. gehen.

Nach der Rechtsprechung des BFH ³⁾ sind "Steuersachen" im weiteren Sinne auch solche rechtlichen Tatbestände, die nicht unmittelbar auf die Begründung und Verwirklichung von Steueransprüchen gerichtet sind, sondern auch

1) vgl. § 3 Abs. 1 Steueranpassungsgesetz.

2) vgl. Urteil des RG vom 10. November 1936 StW 38 Nr. 102: Steuersache trotz äußeren Gepräges eines Vertrages zwischen Behörde und Pflichtigen.

3) Urteil des BFH vom 7. Februar 1952 BStBl. 1952 III S. 76.

solche, die der Ausübung der Steueraufsicht dienen.

Streitigkeiten über Ansprüche der Finanzverwaltung, die durch vertragliche Willenserklärung entstanden ⁴⁾ sind, sind keine " Steuersachen " ⁵⁾. Außerdem sind keine " Steuersachen " solche Ansprüche bzw. Angelegenheiten, die ihre rechtliche Grundlage nicht unmittelbar im Steuerrecht haben, sowie alle Vollstreckungsmaßnahmen gegen dritte Personen, die bisher in keinerlei rechtlicher Beziehung zum Steuerfall gestanden haben und zu denen auch durch die Vollstreckungsmaßnahmen keinerlei steuerrechtliche Beziehungen hergestellt werden ⁶⁾.

Bei der Begründung und Verwirklichung von Steueransprüchen treten die Steuerbehörden den einzelnen Steuerpflichtigen hoheitlich entgegen. Auf Grund außersteuerlichen Rechts, z.B. des bürgerlichen Rechts, können aus der Ausübung solcher Hoheitsrechte Rechtsbeziehungen zu dritten Personen entstehen. Streitigkeiten über solche Rechtsbeziehungen entscheiden nicht die Steuerbehörden, sondern wenn es sich um bürgerliches Recht handelt, nach § 13 GVG die ordentlichen Gerichte ⁷⁾.

§ 2 Die Kirchensteuerstreitigkeit - eine " Steuer-sache ".

Die Rechtsgrundlage, auf welche das Institut der Kirchensteuern sein Dasein als Rechtseinrichtung stützen kann, sind sowohl die staatliche als auch die kirchliche Rechtsordnung. Beide Rechtsordnungen nehmen an der Regelung der Materie des kirchlichen Besteuerungsrechts teil.

-
- 4) z.B. Fälle des § 120 Abs. 2 AO: Steuerbürgschaften.
 - 5) Urteil des BFH vom 16. Juni 1952, StW 32 Nr. 1125; RG Urteil vom 4. Febr. 1930 StW 30 Nr. 699 betr. Sicherungsübereignungsverträge.
 - 6) z.B. in den Fällen der §§ 328, 346, 370 AO.
 - 7) Im Konkursverfahren ist von den Steuerbehörden nur über Grund und Höhe des von ihnen geltend gemachten Anspruchs zu entscheiden, die Entscheidung über das Vorrecht gegenüber den anderen Konkursgläubigern (§ 61 Ziffer 2 KO) aber im Streitfall gemäß § 146 Abs. 1 KO den ordentlichen Gerichten zu überlassen (BFH BB 1953 S. 317; BGH NJW 1954 S. 31). Entsprechendes gilt für das Vorrecht der öffentlichen Grundstückslasten nach § 10 Ziff. 3 ZVG (vgl. § 115 AO, § 878 ZPO).

Die Landesgesetzgeber haben durch die Kirchensteuergesetze Rahmenvorschriften erlassen. Diese sind nach Inhalt und Zweck der Ausfüllung durch die Kirchensteuerordnungen der Religionsgesellschaften fähig und bedürftig. Erst mit einer solchen Ausfüllung wird das Gesetzgebungswerk über die Erhebung von Kirchensteuern in sich geschlossen und vollziehbar ⁸⁾. Die Landesgesetzgeber durften nicht das Kirchensteuerrecht bis in alle Einzelheiten regeln, sondern mußten den Religionsgesellschaften noch etwas zu regeln übrig lassen, da für die sachliche Differenzierung des Bestandes der steuerrechtlichen Regelung die mit dem Besteuerungsrecht ausgestatteten Religionsgesellschaften und die ihnen inkorporierten Verbände maßgebend sind ⁹⁾.

Kirchensteuern werden erhoben auf Grund der staatlichen Kirchensteuergesetze iVm. den kirchlichen Steuerordnungen. Als Steuergesetz gilt jede "steuerliche Rechtsnorm", gleichgültig, ob sie in Form eines Gesetzes oder in Form einer Rechtsverordnung erlassen wird ¹⁰⁾. Die Kirchensteuerordnungen sind Rechtsverordnungen, da die Religionsgesellschaften durch die Kirchensteuergesetze zu ihrem Erlass befugt wurden. Der Kirchensteueranspruch ist ein gesetzlicher Anspruch, dessen Voraussetzungen und Tatbestandsmerkmale sich von denen der sonstigen Steuern unterscheiden. Die Steuerpflicht des einzelnen entsteht, wenn der durch die Kirchensteuergesetzgebung festgelegte Tatbestand verwirklicht ist. Wird über den rechtlichen Bestand eines solchen Kirchensteueranspruchs gestritten, so handelt es sich um eine "Steuerfache" im Sinne des § 242 AO.

8) vgl. BVerfGE 4 S. 130 zu den Rahmenvorschriften im Sinne des Art. 75 GG.

9) vgl. Giese aaO. S. 499.

10) Hübschmann-Hepp-Spitaler: aaO. zu § 2 S. 1.

XV. Die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten kraft Sachzusammenhang.

Der Finanzrechtsweg ist eröffnet für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die nach Art. 105 Abs. 1 und 2 GG der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden ¹⁾. Voraussetzung ist, daß es sich um eine Steuerstreitsache handelt (§ 242 AO). Der Finanzrechtsweg ist nicht gegeben für Steuern " mit örtlich bedingtem Wirkungskreis " ²⁾. Ebenso wenig ist gemäß § 3 AO in Kirchensteuersachen das finanzgerichtliche Rechtsmittelverfahren eröffnet.

Das Rechtsmittelverfahren nach den Verwaltungsgerichtsgesetzen bzw. den Kommunalabgabengesetzen findet nur noch dann und insoweit statt, als nicht gemäß § 3 Abs. 1, 2 AO das Rechtsmittelverfahren der Abgabenordnung anzuwenden ist. Doch können die Landesgesetzgeber für öffentliche Abgaben jeder Art, die der Landesgesetzgebung unterliegen, den Finanzrechtsweg durch ein entsprechendes Gesetz eröffnen.

Wie unter XI § 2 ³⁾ dargestellt, haben die Landesgesetzgeber für die ihrer Gesetzgebungskompetenz unterliegenden Kirchensteuern ⁴⁾ die gerichtliche Zuständigkeit unterschiedlich geregelt. Für eine Beibehaltung der verwaltungsgerichtlichen Zuständigkeit sprach das bewährte und allgemein verwirklichte Verwaltungsstreitverfahren ⁵⁾. Für die Einführung des Verwaltungsstreitverfahrens in den älteren Kirchensteuergesetzen waren " der öffentlich-rechtliche Charakter der hier in Frage kommenden Leistungen und Rechtsverhältnisse sowie

1) vgl. § 39 Abs. 1 FVG vom 6. September 1950, BGBI. 1950 S. 448, Blendermann: " Die Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis ".

2) vgl. Art. 105 Abs. 2 Ziffer 1 GG.

3) vgl. S. 76

4) vgl. Art. 30, 70 Abs. 1, 105, 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 6 WRV.

5) P.Meid: Das neue Kirchensteuergesetz für Rheinland-Pfalz, in Trierer Theologische Zeitschrift 59. Jahrgang 1950, Heft 1/2 S. 47.

die übereinstimmenden Vorschriften der neueren Steuergesetzgebung maßgebend ⁶⁾ " gewesen. Kann jedoch die Zuweisung an die allgemeinen Verwaltungsgerichte heute noch einer sachlichen Nachprüfung standhalten?

Für die Kirchensteuerschuld gilt auch § 3 Abs. 1 Steueranpassungsgesetz ⁷⁾. Sie ist die gesetzliche Folge, die sich an die Verwirklichung des in den Kirchensteuergesetzen und -ordnungen festgelegten Steuertatbestandes knüpft. Ohne Belang für die Entstehung der Steuerschuld ist es, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann sie zu entrichten ist. Nur nach den gesetzlichen Bestimmungen des Steuerrechts richtet sich das Entstehen der Kirchensteuerschuld. Nach dem Verwaltungsrecht würde eine Steuerschuld erst durch die Übersendung des Steuerbescheides ⁸⁾ entstehen; der Steuerbescheid ist ein belastender Verwaltungsakt, der erst mit der Bekanntgabe an die Betroffenen wirksam wird ⁹⁾.

Die Abhängigkeit der Kirchensteuerschuld von der Verwirklichung des Steuertatbestandes kann allein eine Verweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten an die Finanzgerichte nicht begründen; denn auch die Gemeindesteuerschuld entsteht dadurch, daß der Steuertatbestand verwirklicht wird. Gemeindesteuersachen hingegen gehören mit Ausnahme von Streitigkeiten über Realsteuern, soweit die Finanzämter in eigener Zuständigkeit über die Realsteuermeßbeträge entschieden haben, wegen der Gebundenheit an die örtlichen Verhältnisse und wegen des beitragsähnlichen Charakters vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte. Weitere einer Nachprüfung standhaltende Gründe müssen hinzukommen, um eine Zuständigkeit von Finanzgerichten in Kirchensteuerstreitigkeiten zu rechtfertigen. Solche lassen sich herleiten aus der Besonderheit der Kirchensteuer als Zuschlagsteuer.

6) vgl. Schmedding-Linneborn: Kommentar zum Kirchensteuergesetz, Paderborn 1929 S. 170. Auch Giese (aaO. S. 569) ist der Ansicht, daß das Verwaltungsstreitverfahren sowohl für das staatliche als auch für das kirchliche Rechtsmittelverfahren als beste und angemessenste Form erscheint.

7) vgl. Thiele: Kirchensteuerrecht der Westzonen, Herne 1948, S. 49.

8) § 210 - 212 c AO.

9) BVerwGNJW 1954 S. 773.

§ 1 Der Zusammenhang zwischen der Kirchensteuer und ihren Maßstabsteuern.

Da die Kirchensteuer als Zuschlagsteuer zu bestimmten staatlichen Steuern erhoben wird, besteht eine Abhängigkeit zwischen Kirchensteuern und den entsprechenden Maßstabsteuern. Durch die in jüngster Zeit vielfach erfolgte Übertragung der Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuern auf die Finanzämter hat sich diese Abhängigkeit noch vergrößert ¹⁰⁾. Ihre Veranlagung und Erhebung läßt sich zweckmäßig nur durchführen, wenn der Zeitraum und die Art der Erhebung für Kirchensteuern und Maßstabsteuern übereinstimmen. Daher wurde auch als Erhebungszeitraum für die Kirchensteuern das Kalenderjahr statt des Rechnungsjahres bestimmt. Von der Vergangenheitsbesteuerung, wie sie bei Kirchensteuern üblich war, ging man über zur Gegenwartsbesteuerung. Eine Gegenwartsbesteuerung ist aber nur möglich, wenn bei der Kirchensteuer nach der Einkommensteuer Vorauszahlungen erfolgen, bei der Kirchensteuer nach der Lohnsteuer der Arbeitgeber diese miterhebt und sie an die Finanzämter abführt. Dadurch entfällt bei der Erhebung dieser Kirchensteuern wie bei den entsprechenden Maßstabsteuern der Steuerbescheid ebenso wie eine Festsetzung der Steuern durch das Finanzamt, wenigstens soweit sie im Wege sogenannter Selbsterrechnungserklärungen oder im Abzugsverfahren beim wirtschaftlichen Vormann erhoben werden. Nur im Falle von Beanstandungen, nach Nachforderungen oder bei der Heranziehung von Haftenden (§ 119 AO) werden hier noch Steuerbescheide erlassen ¹¹⁾.

Sowohl in der Entstehung als auch im Fortbestand wird die Kirchensteuer durch die Maßstabsteuer bestimmt. Die Kirchensteuerpflicht entsteht erst dann und nur dann, wenn die

10) Zwar bestimmt die Maßstabsteuer nicht das rechtliche Wesen der Zuschlagsteuer, auch wird die Zuschlagsteuer bei der Erhebung durch die Finanzämter nicht zu einem " Teil " der Maßstabsteuer, doch wird das Schicksal der Zuschlagsteuer fast ausschließlich durch das der Maßstabsteuern bestimmt. Die Veranlagung und Erhebung von Kirchensteuern durch die Finanzämter und die kommunalen Steuerbehörden können nur zum Beginn eines Steuerjahres übernommen und nur zum Schluß des Steuerjahres unter Einhaltung einer Frist von einem Jahr aufgehoben werden (§ 3 DV zum KStG von Nordrhein-Westfalen vom 8. Febr. 1956). Hierin wird eine Abhängigkeit deutlich, die sich auf den technisch-organisatorischen Bereich erstreckt.

Steuerpflicht nach der Maßstabsteuer entstanden ist. Ohne Maßstabsteuer keine Kirchensteuer¹²⁾. Jede Änderung der Maßstabsteuer oder des Grundsteuermeßbetrages bewirkt eine entsprechende Änderung der nach ihnen berechneten Kirchensteuern¹³⁾. Eine Nach- oder Neuveranlagung der Maßstabsteuern zieht nach sich eine solche der entsprechenden Kirchensteuer, der Erstattung eines Lohnsteuerbetrages folgt eine solche des Kirchensteuerbetrages¹⁴⁾. Über Anträge auf Stundung oder Erlass der Kirchensteuer entscheiden zwar kirchliche Stellen; doch können die Finanzämter, wenn sie die Einkommensteuer ganz oder teilweise gestundet oder erlassen haben, die gleiche Vergünstigung auch für die entsprechende Kirchensteuer gewähren¹⁵⁾. Eine Verjährung von Kirchensteuern richtet sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung¹⁶⁾.

Werden die Kirchensteuern von den Finanzämtern erhoben, so obliegt diesen auch ihre Überwachung. Die für die Lohnsteuer geltenden Vorschriften finden sinngemäß Anwendung. Dadurch wird die dem Finanzamt gegenüber begründete Haftung des Arbeitgebers hinsichtlich der Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer¹⁷⁾ ausgedehnt auf die Einbehaltung und Abführung der Kirchensteuer¹⁸⁾. Zwar spricht § 3 Abs. 2 des Kirchensteuergesetzes für Nordrhein-Westfalen nur davon, daß der Arbeitgeber verpflichtet sei, die Kirchensteuern abzuführen, ohne ausdrücklich von einer Haftung dafür zu sprechen; doch muß aus dieser Verpflichtung eine Haftung entnommen werden, weil sich sonst eine Verwirklichung der Kirchensteuererhebung durch die Finanzämter im Widersetzungsfalle nicht durchsetzen ließe¹⁹⁾.

11) vgl. § 212 AO.

12) Diese Akzessorietät der Kirchensteuer von der Maßstabsteuer war der Grund, weshalb die jüdische Kultusgemeinde Dortmund staatlichen Kirchensteuern "Beiträge" erhebt, da viele Rentner, die keine Maßstabsteuern zu entrichten haben, zur Kirchensteuer nicht veranlagt werden können.

13) vgl. Art. 20 d. Bayerischen Kirchensteuergesetzes, § 12 der KiStO der Evangelischen Kirche im Rheinland und von Westfalen.

14) vgl. § 7 der VO zur Durchführung des Gesetzes zur Vereinheitlichung und Vereinfachung des Kirchensteuerwesens vom 30. Juli 1952 (für Niedersachsen), BStBl. 1952 II S. 104, § 7 Abs. 2 Satz 3 KiStG für Hessen, § 3 Abs. 2 Satz 3 KiStG für Rheinland-Pfalz.

Das Verhältnis dieser Haftungsvorschriften zu den Rechtsmittelvorschriften wurde jedoch nicht durchdacht. Gemäß § 38 Abs. 3 EStG iVm. § 46 LStDV haftet der Arbeitgeber dafür, daß er die Lohnsteuer nach den geltenden Vorschriften unter Zugrundelegung der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte richtig berechnet, einbehält und an das zuständige Finanzamt abführt. Hat er diese Pflichten nicht vollständig erfüllt und sollen von ihm Lohnsteuernachforderungen erhoben werden, so wird er davon in der Regel durch einen schriftlichen Bescheid, einen Haftungsbescheid, unterrichtet. Da dieser Haftungsbescheid die Steuerart, die Steuerhöhe und die Zeit angeben muß, auf die die nachgeforderte Steuer entfällt, wird der Haftungsbescheid dadurch zum Steuerbescheid (§ 212 AO) ²⁰⁾. Gegen diesen Haftungsbescheid sind als Rechtsmittel Einspruch, Berufung und u.U. Rechtsbeschwerde gegeben (§§ 119 Abs. 1, 228 Ziff. 1, 229 AO). Über die Berufung entscheidet das Finanzgericht.

Da die Lohnsteuer eine der Maßstabsteuern für die Kirchensteuer ist, entstehen neben den Lohnsteuernachzahlungsforderungen gleichzeitig Kirchenlohnsteuernachzahlungsforderungen. In den westdeutschen Ländern, in denen das Verwaltungsstreitverfahren für Kirchensteuersachen vorgeschrieben ist, müssen - es wird unterstellt, daß der Arbeitgeber auch gegen die Kirchenlohnsteuernachzahlungsforderung gerichtlich vorgeht - über die Haftung des Arbeitgebers nach § 38 Abs. 3 EStG die allgemeinen Verwaltungsgerichte entscheiden. Denn auch die Nachforderung von Kirchenlohnsteuer ist eine Kirchensteuerangelegenheit und nicht eine Lohnsteuersache.

-
- 15) vgl. Art. 20 Abs. 2 d. bayer. KStG, § 11 DV vom 30.7. 1952 für Niedersachsen.
- 16) vgl. Art. 19 Ziff. 1 bayer. KStG, §§ 143-149 AO.
- 17) § 38 Abs. 3 EStG, § 46 LStDV.
- 18) Art. 14 d. bayer. KStG, § 3 Abs. 2 KStG für Nordrhein-Westfalen idF. vom 1.12.1955.
- 19) vgl. auch Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13.4. 1955, in : Entscheidungen der Finanzgerichte 1955 Nr. 10, S. 307, § 5 Abs. 2 Satz 2 des KStG für Niedersachsen.
- 20) vgl. Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, 2. Bd. S. 1737.

Ein solcher Dualismus im Rechtsmittelverfahren, der die Gefahr gegensätzlicher Entscheidungen in sich birgt, ist im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtseinheit wenig wünschenswert.

Damit der Kirchensteuerpflichtige bei der Ermittlung der steuerlichen Wahrheit durch Offenlegung der für die Besteuerung maßgebenden Tatsachen, Beziehungen und Verhältnisse bedenkenlos mitwirken kann, wurde das **S t e u e r g e - h e i m n i s** auch für Kirchensteuern eingeführt ²¹⁾. Jede Verletzung des Steuergeheimnisses ist unter Strafe gestellt (§ 412 AO). Weiterhin gilt bei Kirchensteuern auch die Ersatzpflicht (§ 23 AO) des allgemeinen Steuerrechts. Unter den Voraussetzungen des § 23 AO steht den Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts wegen Verkürzung des Steueraufkommens durch Amts- und Dienstpflichtverletzungen Schadenersatz zu. Schließlich finden für die Feststellung des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes die §§ 13 und 14 des Steueranpassungsgesetzes auch bei Kirchensteuern Anwendung.

Aus diesen Ausführungen ist ersichtlich, daß zwischen der Kirchensteuer und ihren Maßstabsteuern ein Sachzusammenhang besteht. Sowohl für die Maßstabsteuern als auch für die Kirchensteuern besteht in überwiegendem Maße dasselbe Erhebungs- und Beitreibungsverfahren. Die Maßnahmen der Kirchensteuererhebung bilden nur einen Anhang an die der Maßstabsteuererhebung. Es ist also auch von hier aus kein Anlaß für einen anderen Rechtsweg gegenüber anfechtbaren Maßnahmen ersichtlich.

Eine Verweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte auch in den jüngsten Kirchensteuergesetzen ist vor allem dadurch bewirkt worden, daß die Kirchensteuer überwiegend in ihrer Verknüpfung mit den kirchengemeindlichen Interessen gesehen und mehr als Beitrag denn als Steuer bewertet wurde.

21) § 8 Abs. 1 AO.

§ 2 Der sogenannte " Gemeindesteuercharakter "
der Kirchensteuer.

Der Kirchensteuer ²²⁾ ist immer wieder ein Gemeindesteuercharakter beigelegt worden ²³⁾. Woraus läßt sich dieser angebliche Gemeindesteuercharakter begründen?

Steuergegenstand bei den Kirchensteuern ist die Kirchenmitgliedschaft, nicht dagegen etwa das Grundvermögen oder das Gewerbekapital als typische Gegenstände der wichtigsten Gemeindesteuern. Lediglich für die Kirchenbausteuer gibt der Grundbesitz oder der Gewerbebetrieb noch den Gegenstand der Kirchensteuer ab, so daß nur hier sowohl für die Kirchensteuer als auch für die Gemeindesteuer der Besteuerungsgegenstand derselbe ist. Eine Kirchenbausteuer kann jedoch bis auf Baden-Württemberg ²⁴⁾ in keinem westdeutschen Land erhoben werden.

Für die Gemeindesteuer sind weiter charakteristisch eine lokale Verknüpfung und eine Beziehung zwischen Steuererhebung und Steuerverwaltung. Ihre unmittelbare Wirkung erschöpft sich im Steuergebiet selbst. Die Gemeindesteuer wird durch die örtlichen Umstände hervorgerufen, beeinflußt und gegebenenfalls auch eingeschränkt. Als die Ortskirchengemeinden allgemein die Träger des kirchlichen Besteuerungsrechts waren, wurde die Kirchensteuererhebung durch die örtlichen, pfarrlichen Umstände bestimmt, da diese Gemeinden nur nach den örtlichen Bedürfnissen Steuern zu erheben berechtigt waren. Durch den fast allgemein vollzogenen Übergang vom Ortskirchensteuer - zum Landeskirchensteuersystem ist diese unmittelbare Bindung an das pfarrliche Steuergebiet aufgegeben worden.

Da dies überwiegend geschehen ist, können insoweit nur noch über den Landeskirchen - (Diözesan-) Haushaltsplan, durch den die Hebesätze der Landes- (Diözesan-) Kirchensteuer bestimmt werden, die örtlichen, pfarrlichen Umstände auf die Landes-(Diözesan-) Kirchensteuer wirken. Dieser Einfluß

22) für den " Gemeindesteuercharakter " des Kirchgeldes vgl. S. 67

23) vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, BR- Drucksache Nr. 125/55 S. 34.

ist jedoch nur mittelbar, weil nicht die Summe der ortskirchlichen Bedürfnisse den Landeskirchen- (Diözesan-) Haushaltsplan ausmacht. Vielmehr wird dieser außerdem noch aus den Landeskirchen - (Diözesan-)Bedürfnissen bzw. überregionalen Interessen gebildet.

Ebensowenig bestimmen ortskirchliche Umstände den vertikalen Finanzausgleich zwischen den Landeskirchen bzw. Diözesen und den einzelnen Kirchengemeinden. Zwar steht den Ortskirchengemeinden, wenn die Kirchensteuer nur als Landes- (Diözesan-) Kirchensteuer erhoben wird, ein Anteil an dem Steueraufkommen zu ²⁵⁾. Doch können die Landeskirchen bzw. Diözesen diesen Anteil von sich aus festsetzen. Anhaltspunkt dafür ist das Verhältnis des Haushaltsbedarfs der Einzelpfarrgemeinde zum Gesamtbedarf der Landeskirche bzw. Diözese und den Haushaltsbedürfnissen der übrigen Pfarrgemeinden.

Selbst im Ortskirchensteuersystem, das die Evangelische Kirche von Westfalen und die Evangelische Kirche im Rheinland beibehalten haben, bestimmen nicht allein die örtlichen Umstände die Kirchensteuer. Wenn im Interesse gleichmäßiger Kirchensteuerbelastung aller Evangelischen die Mehrheit der Presbyterien der einem Kirchenkreis angehörenden Pfarrgemeinden einen einheitlichen Hundertsatz für die Erhebung von Kirchensteuern beschließt, so beschließt auch für die nicht zustimmenden Presbyterien der Kreissynodalvorstand den Kirchensteuerhundertsatz ²⁶⁾. Außer örtlichen Umständen, die sowohl wirtschaftlicher als auch kirchlicher Natur sein können, üben auf die Kirchensteuer auch solche Umstände ihren Einfluß aus, die durch die Bindung an die Einzelpfarrgemeinde nicht bestimmt werden. Dadurch wird aber der Gemeindesteuercharakter selbst der Ortskirchensteuer durchbrochen.

Nachdem die Kirchensteuer diese Gemeinsamkeiten verloren hat, kann die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgesichte damit nicht begründet werden.

24) Art. 13 des Ortskirchensteuergesetzes.

25) vgl. Art. 27 Abs. 1 des bayer. KiStG, § 2 Abs. 2 des KiStG für Nordrhein-Westfalen,

26) vgl. § 14 der Kirchensteuerordnung der Evangelischen Kirche von Westfalen und der Evangelischen Kirche im

Aber auch die anderen Merkmale, welche die ursprüngliche Ursache für eine Verweisung an die allgemeinen Verwaltungsgerichte darstellen, kennzeichnen die Kirchensteuer nicht mehr. Wegen der früheren Beschränkung der Steuererhebung auf die Bedürfnisdeckung nach dem Ausschöpfen anderer Finanzquellen ²⁷⁾ stand die Steuererhebung im Schatten der Verwaltung der Ortskirchengemeinden. Sie war überwiegend eine " Verwaltungssache ". Maßnahmen der Steuererhebung konnten nur richtig beurteilt werden bei Kenntnis der Verwaltungsakte der Pfarrgemeinden. Aus diesem Grunde lag es nahe, die bei den allgemeinen Verwaltungsgerichten vorhandene Kenntnis und Erfahrung in Verwaltungsfragen auch für die Entscheidung in Kirchensteuerstreitigkeiten zu verwenden. Nachdem aber die Kirchensteuer - mag sie als Landes - oder als Ortskirchensteuer erhoben werden - wegen der heutigen staatskirchenrechtlichen Ordnung ihren früheren subsidiären Charakter verloren ²⁸⁾, außerdem das Landes- (Diözesan-) Kirchensteuersystem das Ortskirchensteuersystem fast völlig verdrängt hat, ist die Kirchensteuererhebung ein vollkommen selbständiger Vorgang geworden. Finanzämter oder kirchliche Steuerämter betreiben sie. Von Einwirkungsmöglichkeiten durch die ortskirchlichen Verwaltungsträger des Kirchensteueraufkommens ist sie befreit ²⁹⁾. Das Verhältnis von Kirchensteuererhebung und -verwaltung ähnelt dem der Staatssteuern. Die Kirchensteuererhebung kennt verschiedentlich nicht einmal einen Bezug auf einen bestimmten Kirchensteuergläubiger ³⁰⁾.

Rheinland vom 25. Mai 1956, BStBl. 1956 II S. 86.

27) vgl. § 1 des preuß. KiStG für die katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbände vom 14. Juli 1905; §§ 17, 23 des Staatsgesetzes über die Kirchen für Württemberg vom 3. März 1924.

28) vgl. S. 56

29) Finanzämter und kirchliche Steuerämter betreiben die Steuererhebung in eigener Zuständigkeit; z.B. sind für eine Stundung der Kirchensteuern bei teilweiser oder völliger Stundung der entsprechenden Maßstabsteuern die Finanzämter ohne Stellungnahme kirchlicher Stellen berechtigt, vgl. Art. 20 Abs. 2 des bayerischen Kirchensteuergesetzes.

30) Nach einer mündlichen Information des Generalvikariats der Diözese Osnabrück werden für die im Lande Niedersachsen gelegenen Evangelischen Landeskirchen und katholischen Diözesen die Kirchensteuern gemeinsam erhoben.

Wie bei den Staatssteuern ist die Verwaltung der Kirchensteuer lediglich die Folge des durch die Steuererhebung erzielten Aufkommens.

Ein beitragsähnlicher Charakter, der für die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte in Gemeindesteuerstreitigkeiten angeführt wird ³¹⁾ und der für eine Zuständigkeit auch in Kirchensteuerstreitigkeiten angeführt werden könnte, ist den Kirchensteuern nicht eigen. Die Teilnahme-möglichkeit an kirchlichen Veranstaltungen und gottesdienstlichen Handlungen kann nicht als Gegenleistung für besondere Leistungen aufgefaßt werden. Bei einer solchen Annahme würden diese Handlungen ihres geistlichen Charakters entkleidet. Ebenso wenig kann eine Gegenleistung in der Errichtung oder Unterhaltung von Gotteshäusern erblickt werden, da hierdurch lediglich Möglichkeiten für gottesdienstliches Handeln geschaffen werden, nicht aber solche mit Nutzungseffekt für die Kirchenangehörigen.

§ 3 Die Verweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten an die Finanzgerichte kraft Sachzusammenhangs mit den Maßstabsteuern.

Maßgebend, ob allgemeine Verwaltungsgerichte oder Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten zuständig

Auf Grund eines zwischen den evangelischen Landeskirchen und den katholischen Diözesen ausgehandelten Verteilungsschlüssels erhalten die Landeskirchen und Diözesen, jeweils als Gesamtheit, ihren Anteil am Kirchensteueraufkommen. Darauf handeln die Landeskirchen bzw. Diözesen ihren Betrag untereinander aus. Erst danach erhalten die Ortskirchengemeinden, die das Kirchensteueraufkommen einheitlich "verwalten", nach den von den Landeskirchen bzw. Diözesen nachprüfbaren "Bedürfnissen" einen Anteil am Steueraufkommen.

31) vgl. H. Müthling: Gewerbesteuergesetz München 1954 Anm. 1 zu § 1 S. 1: "Die Gewerbesteuer hat als Realsteuer mehr den Charakter eines B e i t r a g e s als den einer Steuer. Durch die Gewerbesteuer sollen die Gewerbebetriebe an den Lasten beteiligt werden, die den Gemeinden aus dem Betrieb der Unternehmen erwachsen ... Wie bei keiner anderen Steuer gilt hier der Grundsatz von Leistung und Gegenleistung, das Äquivalenzprinzip".

sein sollen, muß die Eigenart dieser Rechtsstreitigkeiten sein. Nur überprüfte und überprüfbare Argumente können zu der Entscheidung über die Zuständigkeitsverweisung beitragen. Ein Beharren auf geschichtlich überholten Anschauungen kann einer sachgerechten Entscheidung nur im Wege stehen.

Wenn bei den Kirchensteuerstreitigkeiten wie bei den übrigen Steuern mit Ausnahme der überwiegenden Anzahl der Gemeindesteuern steuerrechtliche Fragen im Vordergrund stehen, so ist die Übertragung auf die Finanzgerichte das Gegebene, da die bei ihnen vorhandene Kenntnis und Erfahrung in Steuersachen auch für die Entscheidungen in Kirchensteuersachen dienstbar gemacht werden sollen ³²⁾.

Bei einer Kirchensteuerstreitigkeit handelt es sich um eine Steuersache im Sinne des § 242 AO ³³⁾, die ihren früheren Gemeindesteuercharakter verloren hat. Durch den Zusammenhang mit den entsprechenden Maßstabsteuern sind die steuerrechtlichen Fragen in den Vordergrund getreten. Bei der Ermittlung des Kirchensteuertatbestandes handelt es sich bei dem Bestimmen des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes, des Steuerjahres, der Gegenwartsbesteuerung mit ihren Auswirkungen auf den Kirchensteuerbescheid, der Haftung des Arbeitgebers, der Gesamtschuldnerschaft von Ehegatten glaubensverschiedener Konfessionen um ausschließlich steuerrechtliche Merkmale; ebenso sind die Stundung und der Erlaß, die Niederschlagung, die Nach- oder Neuveranlagung, die Durchführung des Steuerjahresaus-

32) Das Überwiegen steuerrechtlicher Fragen führte z.B. bei den Realsteuern, für die als Gemeindesteuern eigentlich die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte gegeben sein sollte, dazu, daß bei aufkommenden Streitigkeiten insoweit die Finanzgerichte zuständig sind, als die Finanzämter in eigener Zuständigkeit über die Realsteuermeßbeträge entscheiden. Dies gilt für die Steuerpflicht, Steuermeßzahl, Höhe des Gewerbeertrages oder Gewerbekapitals, Einheitswert usw. (§§ 212 aaO. 9-14 GewStG), vgl. hierzu Goldmann: Das Rechtsmittelverfahren in Gemeindesteuersachen. KStZ 1955 S. 98.

33) vgl. 14. Kapitel §. 2 S. 91

gleichs und der steuerlichen Ersatzpflicht, die Überprüfung des Steuergeheimnisses rein steuerrechtliche Fragen, die bei der Ermittlung des Tatbestandes der Staatssteuern auch gestellt sind. Oftmals werden dieselben gesetzlichen Vorschriften zur Bestimmung der kirchensteuerrechtlichen und der staatssteuerrechtlichen Sachverhalte herangezogen.

Demgegenüber sind Fragen der Konfessionszugehörigkeit, der Wirksamkeit oder Nichtwirksamkeit eines Kirchenaustritts, die dem Kirchen- und Staatskirchenrecht angehören und ihrer Eigenart nach vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte gehören, bei der Ermittlung des Kirchensteuertatbestandes zurückgetreten. In den von staatlichen Gerichten seit dem Inkrafttreten der geltenden Kirchensteuergesetze unterschiedenen Kirchensteuerstreitigkeiten wurden demnach überwiegend steuerrechtliche Fragen entschieden ³⁴⁾.

Da als Folge des Sachzusammenhangs zwischen Kirchensteuer und Maßstabsteuern und des nicht mehr gegebenen Gemeindesteuercharakters hauptsächlich steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale in Streit stehen werden, ist es angebracht, die Finanzgerichte auch in Kirchensteuerstreitigkeiten für zuständig zu erklären, da sie nach ihrem allgemeinen Aufgabenkreis, nach ihrer Sachkunde und Erfahrung als die zuständigen Gerichte anzusehen sind. Es besteht z.B. kein einsichtiger Grund dafür, Haftungsprozesse aus §§ 38 Abs. 3 EStG, 46 LStDV (Haftung des Arbeitgebers für die Abführung der Lohnsteuer) bei Staatssteuern von Finanzgerichten, bei Kirchensteuern jedoch von allgemeinen Verwaltungsgerichten entscheiden zu lassen. Ebenso wenig kann hinreichend begründet werden, weshalb ein Streit über eine nicht gewährte

34) FG Düsseldorf: Urteil vom 13.4.1955: Haftung des Arbeitgebers für die Abführung der Kirchensteuer, in Entscheidungen der Finanzgerichte 1955 Nr. 10 S. 307; FG Düsseldorf: Urteil v. 26.11.1952: Haftung des keiner Religionsgesellschaft angehörenden Arbeitnehmers für seine einer Religionsgesellschaft beigetretene Ehefrau, BB 1935 S. 317; OVG Koblenz: Urteil vom 23.6.1955: Mehrfache Besteuerung bei mehrfachem Wohnsitz AZ 1 A 47/54; Bayer. Verfassungsgerichtshof: Urteil v. 2.12.1957: Über die Verfassungsmäßigkeit der Gesamtschuldnerschaft in Kirchensteuern. Vf.104-VII-1956. Den Hinweis auf die beiden letzten Urteile und manche Anregungen verdankt der Verfasser Herrn Generalvikariatsrat Decker vom Generalvikariat der Diözese Münster.

Stundung der Staatssteuern vor die Finanzgerichte gehört, ein solcher bei Kirchensteuer aber vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte. Den allgemeinen Verwaltungsgerichten würden steuerrechtliche Probleme zur Entscheidung vorgelegt werden, die nicht im Rahmen ihrer sonstigen Tätigkeit liegen. Die Gefahr abweichender Beurteilung würde entstehen.

In den Fällen, in denen allein die für die Kirchensteuerpflicht entscheidenden Fragen der Konfessionszugehörigkeit, der Wirksamkeit oder Nichtwirksamkeit eines Kirchenaustritts wesentlicher Gegenstand des Rechtsstreites sind, darf die alleinige Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten kraft Sachzusammenhangs nicht wieder aufgehoben werden, wenn auch diese Streitpunkte dem Kirchen- und dem Staatskirchenrecht angehören und ihrer Eigenart nach vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte verwiesen sind. Andererseits würde sich dadurch eine Zweispurigkeit des Rechtsweges in Kirchensteuerstreitigkeiten ergeben. Ein solcher Zustand ist jedoch aus prozessökonomischen Gründen und aus Rücksichtnahme auf einen wirksamen Rechtsschutz nicht ratsam.

Da aber solche rein kirchenrechtlichen Streitpunkte in keinem Zusammenhang zur typischen Tätigkeit der Finanzgerichte stehen, bedarf es der Erörterung, ob die Finanzgerichte bezüglich dieser Fragen nicht das Verfahren aussetzen und den Beteiligten unter Fristsetzung aufgeben sollen, einen Rechtsstreit über diese Streitfragen bei dem zuständigen allgemeinen Verwaltungsgericht anhängig zu machen.

Als Aussetzung wird bezeichnet die gerichtliche Anordnung zum Stillstand des Verfahrens. Zweck einer solchen Aussetzung ist es zu vermeiden, daß widerstreitende Gerichtsentscheidungen ergehen und daß ein weniger gut unterrichtetes Gericht über ihm ferner liegende Fragen entscheidet.

Eine Aussetzung des Verfahrens ist gesetzlich geregelt z.B. in den §§ 264 AO, 94 VwGO, 148 ZPO. § 264 AO läßt eine Aussetzung zu, wenn wegen einer gleichen oder ähnlichen Streitfrage eine Rechtsbeschwerde bei dem Bundesfinanzhof anhängig ist oder sonst vor einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde ein Verfahren schwebt, dessen Ausgang v o n

wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung des Berufungsverfahrens ist. Gemäß § 94 VwGO, der sich stark an § 148 ZPO anlehnt, wird vorausgesetzt, daß die Entscheidung des bei einem allgemeinen Verwaltungsgericht anhängigen Rechtsstreits ganz oder zum Teil abhängt von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreites bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist. Eine Aussetzung des Verfahrens darf jedoch nur dann angeordnet werden, wenn eine Sachentscheidung zu erlassen ist; sie muß indessen unterbleiben, wenn die Abweisung des Klägers durch Prozeßurteil geboten ist ³⁵⁾. Die Aussetzung einer Kirchensteuerstreitigkeit muß sich in erster Linie richten nach den im § 264 AO aufgestellten Voraussetzungen. Ob als Grund für den Stillstand des Verfahrens eine wegen einer gleichen oder ähnlichen Streitfrage bei dem Bundesfinanzhof anhängige Rechtsbeschwerde in Frage kommt, hängt davon ab, ob der jeweilige Landesgesetzgeber den Rechtsweg in Kirchensteuerstreitigkeiten bis zum BFH eröffnet hat ³⁶⁾. Da die Kirchensteuergesetzgebung zur Zuständigkeit der Landesgesetzgeber gehört, muß bei der Aussetzung wegen einer solchen Rechtsbeschwerde geprüft werden, ob die Entscheidung des Bundesfinanzhofes im Bereich des betreffenden Landes wesentliche Bedeutung erringen kann ³⁷⁾. Weiterhin darf eine Aussetzung nicht nur dann erfolgen, wenn ein Verfahren, dessen Ausgang für die Steuerstreitigkeit von wesentlicher Bedeutung ist, schon anhängig ist. Der Stillstand einer Kirchensteuerstreitigkeit wegen kirchenrechtlicher Streitfragen muß auch dann zulässig sein, wenn ein solches Verfahren vor einem allgemeinen Verwaltungsgericht erst anhängig zu machen ist. Denn ein weniger gut unterrichtetes Gericht soll über ihm

35) vgl. Baumbach: " Zivilprozeßordnung " 25. Auflage, München 1958, S. 300.

36) Allein in Bayern ist der Rechtsweg bis zum Bundesfinanzhof eröffnet.

37) Das ist z.B. dann nicht der Fall, wenn als Maßstabsteuer eine Steuer herangezogen wurde, die in anderen Ländern nicht gilt, z.B. Kirchensteuer auf der Grundlage des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, § 1 Abs. 1 Ziff des KiStG von Nordrhein-Westfalen.

ferner liegende Fragen nicht entscheiden; widerstreitende Entscheidungen sollen vermieden werden.

Eine Kirchensteuerstreitigkeit darf von einem Finanzgericht jedoch nicht deshalb ausgesetzt werden, damit ein allgemeines Verwaltungsgericht vorweg über *d i e s e l b e R e c h t s f r a g e* entscheide. Denn die Aussetzung darf nicht bloß der Bequemlichkeit des Gerichts dienen. Über den Stand einer Rechtsfrage muß sich das Finanzgericht informieren. Vielmehr ist es erforderlich, daß die vom Finanzgericht zu erlassende Entscheidung mindestens teilweise von dem Bestehen oder Nichtbestehen des *R e c h t s v e r h ä l t n i s s e s* abhängt, das vom allgemeinen Verwaltungsgericht festgestellt werden soll.

Nicht erforderlich ist, daß die Prozeßbeteiligten des auszusetzenden Verfahrens und die des neuen Rechtsstreites identisch sind ³⁸⁾. Eine solche Identität ist in den Fällen nicht möglich, in denen das Finanzamt über die Beschwerde eines Kirchensteuerpflichtigen entscheidet ³⁹⁾.

Weiterhin ist für das Verfahren vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten ohne Bedeutung, ob seine Entscheidung Rechtskraft für die Beteiligten des auszusetzenden Verfahrens schafft oder nicht; ausreichend ist jeder rechtliche Einfluß ⁴⁰⁾. Jedoch darf vor den allgemeinen Verwaltungsgerichten nicht der ganze Rechtsstreit anhängig gemacht werden, da dann die neue Klage nach Rechtshängigkeit wegen Unzulässigkeit abgewiesen werden müßte.

Daß die allgemeinen Verwaltungsgerichte zur Entscheidung über die Frage der Kirchenzugehörigkeit berufen sind, ist

38) Klinger: " Verwaltungsgerichtsordnung ". Göttingen 1960, § 94 Anm. A 1.

39) z.B. in Rheinland-Pfalz, § 6 Abs. 4 Satz 1 d. KiStG.

40) vgl. Baumbach aaO. S. 298; Stein-Jonas-Schönke: " Zivilprozessordnung ", 18. Auflage, Tübingen 1956, Anm. II 1 u. 3 zu § 148.

allgemein anerkannt ⁴¹⁾. Der Staat muß schon um des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Glaubensfreiheit (Art. 4 GG) willen seine Gerichtsbarkeit bereithalten. Insoweit greift der Anspruch aller Staatsbürger auf den Weg zu den staatlichen Gerichten ein. Die Kirchen ihrerseits werden, wenn sie die ihnen verfassungsmäßig zugesicherte Selbständigkeit in Anspruch nehmen, auch die Grenze staatlicher Gerichtsbarkeit nicht in Frage stellen können ⁴²⁾.

Da die allgemeinen Verwaltungsgerichte zur Entscheidung über die kirchenrechtlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht berufen sind, können die Finanzgerichte sowohl auf Antrag als auch von Amts wegen die Verfahren dann aussetzen, wenn der Streit um schwierige kirchenrechtliche Fragen geht.

Die allgemeine Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten kraft Sachzusammenhangs bleibt auch bei einer Aussetzung des Verfahrens gewahrt. Eine Zweispurigkeit des Rechtsweges wird hierdurch nicht bewirkt. Die Zuständigkeit der Finanzgerichte wird aber auch nicht davon abhängig gemacht, daß die Finanzämter die Kirchensteuerbescheide erlassen müssen ⁴³⁾. Auch wenn die Bescheide von kircheneigenen Steuerämtern erlassen werden, sollen nicht die allgemeinen Verwaltungsgerichte, sondern die Finanzgerichte zuständig sein.

Die Finanzgerichte müssen jedoch das ausgesetzte Verfahren nach der bestehenden Sach - und Rechtslage entscheiden, wenn die Beteiligten die Frist, innerhalb der sie ein Verfahren vor dem zuständigen allgemeinen Verwaltungsgericht anhängig machen sollten, ungenutzt haben verstreichen lassen. Die Prozeßparteien können nicht gezwungen werden, das neue Verfahren über die kirchenrechtlichen Streitfragen zu beginnen

41) vgl. z.B. Scheuner: " Grundfragen einer kirchlichen Verwaltungsgerichtsbarkeit " in ZevKR Bd. 6 S. 358 ; Ule: " Verwaltungsgerichtsbarkeit ". Bd. I 2. Halbband, Köln 1960, S. 76; Hesse: " Rechtsschutz " S. 95.

42) vgl. Hesse: " Rechtsschutz " S. 159 ff.

43) vgl. Urteil des OVG Hamburg DStR 58/323, Urteil des FG Stuttgart EFG 1957 Nr. 22, die gemäß den landesgesetzlichen Regelungen zur Zweispurigkeit des Rechtsweges gekommen sind.

Für eine Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten entscheidet sich in der Literatur allein Kühn, jedoch nur für den Fall, daß die Kirchensteuern von Finanzämtern verwaltet werden ⁴⁴⁾. " Verwaltet " werden die Kirchensteuern von Finanzämtern, soweit ihnen die einzelnen Verfahrensstadien: Festsetzungsverfahren, Rechtsmittelverfahren, Erhebungs - und Beitreibungsverfahren, Verwaltungsverfahren übertragen sind. Insoweit können die Vorschriften der Abgabenordnung Anwendung finden. Da aber das Rechtsmittelverfahren den Finanzämtern nicht obliegt, kann daraus auch nicht auf eine entsprechende Anwendung der Abgabenordnung, die die Zuständigkeit der Finanzgerichte vorschreibt, geschlossen werden. Die Stellungnahme Kühns entbehrt einer hinreichenden Begründung.

Weisensee⁴⁵⁾ ist der Ansicht, daß das verwaltungsgerichtliche Verfahren für Kirchensteuer eindeutig gegeben ist. Zu diesem Ergebnis gelangt er auf Grund der positiven gesetzlichen Bestimmungen. Zu der Frage, ob diese Zuständigkeitsregelung der Eigenart der Kirchensteuerstreitigkeiten entspricht, nimmt er keine Stellung.

Für Hesse ⁴⁶⁾ erschöpft sich die s t e u e r r e c h t - l i c h e Problematik der Kirchensteuerstreitigkeiten in der Anfechtung des Kirchensteuerbescheides, soweit die Höhe der Kirchensteuer in Frage steht. Wegen der Abhängigkeit des Kirchensteuerbescheides vom Maßstabsteuerbescheid werde sich eine gesonderte Anfechtung des Kirchensteuerbescheids im allgemeinen erübrigen. Werde hingegen um die Schuldnerschaft gestritten, so gehörten die kirchenrechtlichen Voraussetzungen, z.B. Konfessionszugehörigkeit, Wirksamkeit eines Kirchenaustritts, nicht dem Steuerrecht,

44) R. Kühn : Reichsabgabenordnung, 5. Aufl. Stuttgart 1958, S. 295: " Das Rechtsmittelverfahren, wie es in den Verwaltungsgerichtsgesetzen der Länder bzw. den Kommunalabgabengesetzen geregelt ist, findet mithin nur noch dann und insoweit statt, als nicht gemäß § 3 Abs. 2 u. 1. das Rechtsmittelverfahren der AO anzuwenden ist. In Betracht kommt auch das Rechtsmittel über Abgaben der Religionsgemeinschaften, soweit sie nicht von den Finanzämtern verwaltet werden ".

45) C. Weisensee: Verwaltungsgerichtliches Verfahren in Kirchensteuerstreitigkeiten, DStZ (A) 1953 S. 157.

sondern dem Kirchen - und dem Staatskirchenrecht an, die nach ihrer Eigenart und nach bisheriger bewährter Praxis vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte gehören.

Nicht nur bei der Anfechtung der Höhe des Kirchensteuerbescheids handelt es sich um steuerrechtliche Materien. Ein Streit über die Rückforderung zu viel gezahlter Kirchensteuern, über den Wohnsitz oder die Begründung des Wohnsitzes, die Nebeneinanderveranlagung nach verschiedenen Maßstabsteuern, über eine nichtgewährte Stundung, die Zusammenveranlagung bei Ehegatten bei Getrenntleben, über die Veranlagung nach dem Tode eines Ehegatten usw. gehört dem Steuerrecht und nicht dem Kirchen - und Staatskirchenrecht an.

Wenn Hesse der Ansicht ist, daß die Steuerschuldnerschaft doch überwiegend durch kirchenrechtliche Vorschriften bestimmt werde, so hat er den Unterschied zwischen Steuerpflicht und Steuerschuld zu wenig beachtet. Durch die Steuerpflicht wird lediglich die steuerrechtliche Rechtsfähigkeit bestimmt; die Steuerschuld entsteht erst dann, wenn der Steuertatbestand der Kirchensteuergesetze verwirklicht ist. Nur bei der Feststellung der Steuerpflicht üben kirchenrechtliche Fragen ihren Einfluß aus, die Steuerschuld ist allein die gesetzliche Folge der Verwirklichung des Steuertatbestandes. Da die Verwirklichung des Kirchensteuertatbestandes mehr Anlässe zu Streitigkeiten in sich birgt und in jüngster Zeit auch gegeben hat als die Feststellung der Steuerpflicht, gehören solche Streitigkeiten ihrer Eigenart nach grundsätzlich vor die Finanzgerichte als besondere Verwaltungsgerichte, für die jedoch die Möglichkeit zur Aussetzung des Verfahrens besteht, damit das zuständige allgemeine Verwaltungsgericht über schwierige kirchenrechtliche Streitfragen entscheide.

46) KHesse: Der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte im kirchlichen Bereich. Göttingen 1956 S. 161.

Auch die Auffassung von Meid ⁴⁷⁾, das Verwaltungsstreitverfahren sei für die Kirchensteuerstreitigkeiten die angemessenste Form, da bei einem Rechtsmittelverfahren nach der Abgabenordnung eine Beteiligung der Kirchenbehörden nur schwer möglich sei und die seelsorglichen Interessen zu kurz kämen, kann einer eingehenden Untersuchung nicht standhalten.

Gemäß § 266 AO sind Beteiligte an dem Berufungsverfahren vor dem Finanzgericht:

- a) derjenige, der die Berufung eingelegt hat,
- b) das Finanzamt, dessen Entscheidung angefochten wird,
- c) derjenige, der als Beteiligter zugezogen oder dem Verfahren beigetreten ist.

Das Finanzamt ist - entsprechend dem Beklagten im Verwaltungsstreitverfahren - als Behörde, die über den Einspruch des Steuerpflichtigen zu entscheiden hat, und nicht als Behörde, die den Steuerbescheid erlassen hat, an dem Steuerprozeß beteiligt. Denn dies allein kann der Sinn der gesetzlichen Bestimmung sein. Eine Stütze findet diese Meinung in dem Urteil des BFH ⁴⁸⁾, wonach im Verfahren über die Anfechtung von Ermessensakten diejenige Behörde beteiligt ist, deren Entscheidung angegriffen wird ⁴⁹⁾.

Da außer in Rheinland-Pfalz nur kirchliche Behörden über die Beschwerde in Kirchensteuerstreitigkeiten entscheiden, sind diese bei einem Berufungsverfahren vor dem Finanzgericht am Prozeß in jedem Falle beteiligt. Hat in Rheinland-Pfalz nur der Steuerpflichtige die Berufung eingelegt, dann ist eine Hinzuziehung kirchlicher Stellen zum Prozeß dann unzulässig, wenn diese an der Aufrechterhaltung

47) P.Meid: Das neue Kirchensteuergesetz für Rheinland-Pfalz Trierer-Theologische Zeitschrift, 59. Jahrg. 1950 Heft 1/2 S. 48: " Es wäre deshalb nicht angängig, das für die Maßstabsteuern geltende Rechtsmittelverfahren ohne jede Abänderung auf die Kirchensteuern zu übertragen - die seelsorglichen Interessen müßten sonst zu kurz kommen ".

48) Urteil des BFH v. 13.3.1952 BStBl. 1952 III S. 104.

49) vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler: aaO. § 266 S. 1. Soweit ein Ermessensakt einer unteren Verwaltungsbehörde im Beschwerdeverfahren zu einer Entscheidung einer höheren

des Kirchensteuerbescheids ein Interesse haben. Eine Beteiligung der Kirchenbehörde nach § 266 Ziffer 3 AO ist nur dann möglich, wenn die Belange des Steuerpflichtigen und die der Kirchenbehörde in die gleiche Richtung, d.h. Herabsetzung des Kirchensteuerbescheids, zielen. Eine solche unzulässige Beteiligung kirchlicher Behörden ist jedoch nicht die Folge des Berufungsverfahrens, sondern allein durch die gesetzliche Regelung im Kirchensteuergesetz von Rheinland-Pfalz verursacht, das staatliche Behörden über eine Beschwerde entscheiden läßt. Nach der Abgabenordnung sind kirchliche Stellen am Kirchensteuerprozeß beteiligt, die ihre seelsorglichen Interessen wahrnehmen können. Im Verwaltungsstreitverfahren sind die kirchlichen Behörden nicht besser gestellt ⁵⁰⁾.

Ihrer Eigenart nach gehören K i r c h g e l d streitigkeiten vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte.

Kirchgeldgläubiger sind allein die einzelnen Ortschaftsgemeinden ⁵¹⁾. Das Kirchgeld ist zwar eine echte Kirchensteuer im Rechtssinne ⁵²⁾, doch wird es nicht als Zuschlag zu bestimmten Maßstabsteuern erhoben. Es wird als festes oder gestaffeltes Kirchgeld veranlagt.

Zwischen der Kirchgelderhebung und der -verwaltung besteht - wie bei den Gemeindesteuern - noch ein unmittelbarer Zusammenhang. Die örtlichen Umstände verursachen allein und unmittelbar die Kirchgelderhebung. Zur Befriedigung der Bedürfnisse der Ortskirchengemeinden wird es erhoben. Der Kirchgeldpflichtige kann die Auswirkungen seiner Kirchgeldzahlung noch erkennen.

Verwaltungsinstanz geführt hat, kann vor den Steuergerichten nur die letzte Verwaltungsentscheidung Gegenstand des Verfahrens sein.

50) vgl. § 63 VwGO,

51) vgl. Art. 3 d. KStG für Bayern, § 2 d. KStG für Nordrhein-Westfalen,

52) vgl. VI § 2 S. 35 f

Für eine Beurteilung eines Kirchgeldstreites ist eine gute Kenntnis der zugrunde liegenden Maßnahmen und Verwaltungsakte ortskirchlicher Stellen erforderlich. Die Kenntnis und Erfahrung der allgemeinen Verwaltungsgerichte in Verwaltungssachen könnten für eine Entscheidung in Kirchgeldsachen verwertet werden. Dadurch würde jedoch ein Dualismus im Berufungsverfahren gegen Steuern der Religionsgesellschaften eintreten.

Es kann aber nicht Sinn und Ziel dieser Untersuchung sein, einen Dualismus des Berufungsverfahrens vorzuschlagen. Eine solche Zweispurigkeit wäre ein Zustand, der nicht nur prozeßökonomisch höchst unerwünscht wäre, sondern auch in beträchtlichem Ausmaß zur Unübersichtlichkeit und damit zwangsläufig auch zur Beeinträchtigung eines wirksamen Rechtsschutzes führen würde. Daher kann entweder nur die Zuständigkeit der Finanzgerichte oder nur die der allgemeinen Verwaltungsgerichte in Frage kommen.

Da das Kirchgeld gegenüber der Kirchensteuer als Zuschlagsteuer kaum noch Bedeutung besitzt, eine Streitigkeit über Steuern der Religionsgesellschaften aber im allgemeinen eine solche nach Maßstabsteuern sein wird, sollte eine Kirchgeldstreitigkeit auch von Finanzgerichten im Berufungsverfahren entschieden werden. Das Interesse an einer einheitlichen Zuständigkeitsregelung überwiegt das der Zuständigkeitsverweisung nach der Eigenart.

§ 4 Die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten und die gegenwärtige Rechtslage.

Einer Zuständigkeitsverweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten an die Finanzgerichte steht eine gesetzliche Vorschrift nicht entgegen, die sie unmöglich machen würde.

Art. 96 Abs. 1 GG läßt die ordentliche -, die Verwaltungs-, die Finanz-, die Arbeits- und die Sozialgerichtsbarkeit nebeneinander als gleichwertig erscheinen. Der Verwaltungsgerichtsbarkeit ist gegenüber der Finanzgerichtsbarkeit nicht solch eine Bedeutung beigemessen worden, daß Streitig-

keiten über Steuern, die nicht in § 3 AO erwähnt werden, nicht vor die Finanzgerichte verwiesen werden können. Durch § 47 Abs. 3 Satz 2 AO ist ausdrücklich die Möglichkeit geschaffen, im Wege eines Antrages einer Landesregierung an den Bundesminister der Finanzen die Finanzgerichte auch als Spruchbehörden für Steuern der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts zu bestellen.

Aus § 47 Abs. 3 Satz 2 AO folgt jedoch nicht, daß in Kirchensteuerstreitigkeiten die allgemeinen Verwaltungsgerichte zuständig sind, soweit nicht von der Verweisungsmöglichkeit nach § 47 Abs. 3 Satz 2 AO Gebrauch gemacht worden ist. Gemäß Art. 30, 70 Abs. 1, 105, 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 6 WRV ist die Gesetzgebungshoheit über Kirchensteuern ausschließlich den Landesgesetzgebern vorbehalten. Diese Gesetzgebungshoheit kann durch Bundesgesetze - z.B. durch die Abgabenordnung - nicht eingeschränkt werden. Bundesrecht und Landesrecht sind in den jeweiligen ausschließlichen Kompetenzbereichen gleichwertige Rechtsordnungen. Bundesrecht kann autonomes Landesrecht, d.h. dem Landesgesetzgeber gemäß dem Bonner Grundgesetz vorbehaltenes, außerhalb der konkurrierenden Gesetzgebung liegendes Landesrecht, nicht brechen⁵³⁾; es würde kompetenzwidriges, daher ungültiges Bundesrecht vorliegen.

Durch § 47 Abs. 3 Satz 2 AO soll keineswegs die ausschließliche Gesetzgebungshoheit der Landesgesetzgeber eingeschränkt werden. Er eröffnet lediglich die zusätzliche Möglichkeit, auf dem Antragswege statt auf dem Gesetzgebungswege die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten zu erreichen.

53) vgl. v. Mangoldt-Klein: Art. 31 III 2, Nawiasky: Die Grundgedanken des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland. Stuttgart 1950 S. 118; Dennewitz: in Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Art. 31 S. 2.

XVI. Die Zweckmäßigkeit der Zuweisung von Kirchensteuerstreitigkeiten an die Finanzgerichte.

Die Zulassung des allgemeinen Verwaltungsweges in den jüngsten Kirchensteuergesetzen stellt eine geschichtliche Erinnerung an die Zeit dar, inder ein steuergerichtlicher Rechtsschutz noch unbekannt war und der gerichtsfreie Raum in Steuersachen durch die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte überbrückt wurde. Das Streitverfahren ist jedoch heute nicht mehr die " beste und angemessenste Form " ¹⁾ für das kirchliche Rechtsmittelverfahren. Nicht nur wegen des Sachzusammenhangs zwischen der Kirchensteuer und ihren Maßstabsteuern, sondern auch aus Zweckmäßigkeitsgründen ist die Zuständigkeit der Finanzgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten angemessener als die der allgemeinen Verwaltungsgerichte.

Da in den Kirchensteuergesetzen oft auf rein steuerrechtliche Vorschriften verwiesen wird ²⁾, die Finanzgerichte auf Grund ihrer Tätigkeit in Steuersachen eine größere Sachkenntnis und Erfahrung auf steuerrechtlichem Gebiet besitzen als die allgemeinen Verwaltungsgerichte, sind die Finanzgerichte zur Entscheidung in Kirchensteuerstreitigkeiten geradezu berufen. Wegen der nur geringen steuerrechtlichen Sachkunde und Erfahrung bedeutet es für die allgemeinen Verwaltungsgerichte eine zusätzliche Belastung und große Schwierigkeit, wenn sie vielfach über rein steuerrechtliche Streitigkeiten zu entscheiden haben. Außerdem würde eine Verzögerung der Streitverfahren dadurch verursacht, daß sich die allgemeinen Verwaltungsgerichte von Fall zu Fall in die ihnen fremde Rechtsmaterie erst einarbeiten müßten.

1) so Giese aaO. S. 569.

2) z.B. Art. 19 Abs. 1 d. bayer. KiStG, § 7 Abs. 2 Satz 3 KiStG für Hessen, § 5 Abs. 2 Satz 2 KiStG für Niedersachsen, § 5 KiStG für Nordrhein-Westfalen, § 3 Abs. 2 Satz 3 KiStG für Rheinland -Pfalz, § 2 Abs. 2 d. KiStG für Schleswig -Holstein.

Durch die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte in Gemeindesteuerstreitigkeiten erlangen sie keine besondere Sachkunde in steuerrechtlichen Fragen, die den Kirchensteuerstreitigkeiten zugute kommen könnte, da es sich dabei hauptsächlich um verwaltungsrechtliche Streitigkeiten handelt.

Die Bildung besonderer Kammern für die Kirchensteuerstreitigkeiten bei den allgemeinen Verwaltungsgerichten ist wenig ratsam, da damit nur das geschaffen würde, was bei den Finanzgerichten vorgefunden wird. Dadurch würde außerdem gegen den Sinn des Art. 96 GG verstoßen, der Rechtsstreitigkeiten durch die Gerichte entscheiden läßt, die nach ihrem allgemeinen Aufgabenkreis, nach ihrer Sachkunde und nach ihrer Besetzung als die zuständigen Gerichte anzusehen sind. Das sind, wie nachgewiesen, die Finanzgerichte.

Liegt den Kirchensteuerstreitigkeiten jedoch ein Streit über die Kirchen - oder die Konfessionszugehörigkeit zugrunde, so können die Finanzgerichte leicht an die Rechtssprechung der Oberverwaltungsgerichte anknüpfen ³⁾ oder das Verfahren aussetzen. Die Gefahr, daß aus einer unterschiedlichen Behandlung derselben Frage durch Finanzgerichte und allgemeine Verwaltungsgerichte eine Rechtsunsicherheit gefördert werden könnte, besteht außerdem nicht, da Urteile in Kirchensteuerstreitigkeiten über den steuerrechtlichen Bereich hinaus keine Gültigkeit beanspruchen können ⁴⁾. Die Anzahl der Streitig-

3) Wenn Hesse aaO. S. 161 Anm. 104 dagegen auf die unterschiedliche Behandlung derselben Frage durch die Urteile des OVG Lüneburg, ZevKR 3 (1954) S. 220 und des FG Düsseldorf, ZevKR 3 (1954) S. 423 hinweist und sie außerdem deshalb anführt, um die Zuständigkeit der allgemeinen Verwaltungsgerichte in Kirchensteuerstreitigkeiten aus der bewährten Praxis zu begründen, so übersieht er dabei, daß das FG Düsseldorf an die gesetzliche Bestimmung des Art. 13 der Kirchensteuerordnung der Evangelischen Kirche im Rheinland und der Evangelischen Kirche von Westfalen gebunden war, wonach ein durch die Taufe in die evangelische Kirche Aufgenommener jeweils der Landeskirche angehört, in deren Gebiet er seinen Wohnsitz hat. Nicht die mangelnde Praxis des Finanzgerichts hat diese Entscheidung herbeigeführt, sondern die Abweichung der positiven Bestimmung der Gesetze verschiedener Länder voneinander.

4) vgl. ProVG 56/264; 90/258.

keiten, in denen Finanzgerichte neben steuerrechtlichen auch kirchenrechtliche Fragen zu entscheiden haben, ist gemäß den bisher ergangenen Entscheidungen in Kirchensteuerstreitigkeiten bei weitem nicht so groß wie die Zahl der Entscheidungen, in denen allgemeine Verwaltungsgerichte über rein steuerrechtliche Streitigkeiten zu befinden haben.

Die Zuständigkeit der Finanzgerichte kann sich nur auf kirchensteuerrechtliche Streitigkeiten erstrecken, wozu auch die Kirchgeldstreitigkeiten gehören. Rein kirchenrechtliche Streitigkeiten außerhalb eines Kirchensteuerstreites gehören weiterhin vor die allgemeinen Verwaltungsgerichte, soweit staatliche Gerichte überhaupt zuständig sind.

XVII. Ausblick: Vorschlag einer einheitlichen Zuständigkeitsregelung.

Bei dem Nachweis, daß Kirchensteuerstreitigkeiten zur Zuständigkeit der Finanzgerichte gehören, mußten neben sachlichen Gründen auch Zweckmäßigkeitserwägungen eine Rolle spielen. Doch ist überwiegend der Sachzusammenhang zwischen der Kirchensteuer und ihren Maßstabsteuern für die Zuständigkeit der Finanzgerichte als Begründung herangezogen worden. Allerdings werden durch den geführten Nachweis die Finanzgerichte nicht eo ipso zuständig. Den Landesgesetzgebern der westdeutschen Länder allein bleibt es überlassen, die Zuständigkeit staatlicher Gerichte für Kirchensteuerstreitigkeiten festzulegen. Wenig sinnvoll und kaum einzusehen ist es, warum die einzelnen Landesgesetzgeber zu verschiedenen Zuständigkeitsregelungen gelangen, obgleich die Kirchensteuerstreitigkeiten wesensgleich sind.

Da die Landesgesetzgeber verschiedenartige Zuständigkeitsregelungen getroffen haben und Neuordnungen des Kirchensteuerrechts noch ausstehen bzw. bevorstehen, soll hier ein Vorschlag für eine einheitliche durch Übereinstimmung unter

den Ländern herbeizuführende gesetzliche Regelung gemacht werden:

- (1) Den zur Kirchensteuer Herangezogenen steht gegen die Heranziehung und Veranlagung der Einspruch zu, der binnen einer Frist von einem Monat vom Tage der Aufforderung ab gerechnet bei der in der jeweiligen Steuerordnung angegebenen Stelle einzulegen ist. Wird die Kirchensteuer durch Lohnabzug erhoben, ist der Einspruch bis zum Ablauf des Kalendermonats zulässig, der auf den Zeitraum folgt, für den der Abzug erfolgt ist. Die in der einzelnen Steuerordnung vorgesehene Stelle beschließt über den Einspruch.
- (2) Gegen den Einspruchsbescheid steht dem Steuerpflichtigen die Beschwerde offen, welche binnen einer mit dem ersten Tage nach erfolgter Zustellung der Entscheidung beginnenden Frist von einem Monat bei der kirchlichen Aufsichtsbehörde einzulegen ist. Die kirchliche Aufsichtsbehörde legt die Beschwerde mit ihrer Äußerung zur Entscheidung der in der Steuerordnung benannten kirchlichen Beschwerdeinstanz vor.
- (3) Die Entscheidung dieser Stelle erfolgt nach Anhörung der steuererhebenden Körperschaft. Gegen sie ist binnen einer mit dem ersten Tage nach erfolgter Zustellung beginnenden Frist von einem Monat die Berufung an das Finanzgericht zulässig.

Lebenslauf

Am 13.12.1928 wurde ich als Sohn der Eheleute Wilhelm Overhage und Johanna geb. Schemkämper zu Lünen/Westf. geboren. Hier besuchte ich von 1935 - 1939 die katholische Volksschule und wechselte dann zum Freiherr-vom-Stein-Realgymnasium dortselbst über. Nach neunjährigem Besuch bestand ich im März 1949 das Abitur.

Von S.S. 1949 - W.S. 1952/53 studierte ich an den Universitäten in Münster und München Philosophie und katholische Theologie. Mit dem Studium der Rechtswissenschaft begann ich im W.S. 1952/53 und bestand Sommer 1955 vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht Hamm das erste juristische Staatsexamen. Im Januar 1961 folgte das Assessorexamen. Im Augenblick bin ich als freier Mitarbeiter in einer größeren Anwalts - und Notarpraxis tätig.

